

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

Los sistemas tributarios forales en España

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Cipriano Muñoz Baños

Madrid, 2015

UNIVERSIDAD DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

7E

1722

LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS
FORALES EN ESPAÑA

Volumen I



Tesis que para obtener el grado de Doctor
presenta D. CIPRIANO MUÑOZ BAÑOS.

MADRID, Octubre 1976

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS

1.- Las provincias vascongadas: Origen y evolución histórica. Sus Fueros.

A la hora de estudiar el origen de las provincias vascongadas nos encontramos con el mismo problema al que tantas veces se han enfrentado los historiadores que han tratado este tema: la casi insalvable dificultad de determinar con exactitud tales orígenes.

Como apuntan MARICHALAR y MANRIQUE (1) cada historiador presenta todo tipo de documentos, inscripciones, privilegios, lápidas y hasta bulas pontificias, para probar la antigüedad del reino al que pertenece. Hasta los escritores más imparciales han confesado la imposibilidad de arreglar el caos que las ideologías y los sentimentalismos, muy loables de cualquier forma, pero un gran condicionante a la hora de un análisis objetivo, han planteado en este tema. El profesor norteamericano de Historia en la Universidad de Wisconsin STANLEY G. PAYNE llega incluso a decir que el problema de los orígenes del pueblo vasco ha desconcertado a los etnólogos durante dos siglos y es, probablemente, insoluble (2). Esta opinión, dada por un autor carente de cualquier clase de arraigo étnico con las provincias vascongadas, lo que le permite ser mucho más imparcial que aquellos vinculados directamente con la cuestión, viene a corroborar todo lo dicho y pone de manifiesto en qué situación se encuentra el referido tema.

(1). MARICHALAR, AMALIO y MANRIQUE, CAYETANO: "Historia de los Fueros de Navarra, Vizcaya, Guipúzcoa y Alava". Ed. Auñamendi, San Sebastian, 1971, pág. 5.

(2). PAYNE, STANLEY G.: "El nacionalismo vasco". Editorial DOPESA Barcelona, 1974, pág. 47.

De todas formas las primeras noticias de interés en lo referente a la aparición del hombre en el país vasco datan de la época del Neolítico y Edad de Bronce, quedando hoy día vestigios de la cultura dolménica por las sierras de Urbasa y Andía (1).

La población vasca en estos albores de la Historia se organizó en unidades tribales muy pequeñas que habitaban los valles del Pirineo occidental, como eran los vascones (navarros), autrigones (vizcaínos), caristos (alaveses), várdulos (guipuzcoanos) y otras.

Durante el Imperio Romano puede admitirse que la ocupación romana fué poco efectiva en estas regiones quizás por las dos razones que aduce ARECHAVALA IBIETA (2): de un lado la posibilidad de resistencia que tuvieron los vascos en sus escabrosas montañas y angostos valles y de otro lo poco interesante que pudo parecerles a los romanos la región vascongada debido a su particular orografía y clima lluvioso, que hacían de ella una región relativamente selvática. De cualquier modo esta situación no significa que el país vasco fuese totalmente independiente de Roma, como afirma ORTIZ DE ZARATE (3), sino que aceptó una soberanía romana predominante a cambio de una autonomía general en casi todos los distritos individuales de la región, como lo demuestran una serie de hechos: la muralla que rodea la localidad de Valmaseda, la existencia de legiones romanas vascas (4), ciertos vestigios del aprovechamiento del puerto de Castro Urdiales (cuyo nombre romano de Flaviobriga recoge la diócesis episcopal de Bilbao denominada "Diócesis Flaviobrigensis") y sobre todo la existencia de un centro administrativo romano en Pamplona (5). De igual forma, al producirse la dominación visigoda no se consiguió ejercer una soberanía plena sobre las provincias vascongadas, de

(1). ARECHAVALA IBIETA, en el artículo "Historia de E.T.A." publicado en la Revista "Meridiano dos mil" n. 1 II época. - Dbre. 1974, pág. 51.

(2). ARECHAVALA IBIETA, artículo citado, pág. 51.

(3). Dice RAMON ORTIZ DE ZARATE que "jamás los romanos conquistaron completamente a los vascongados y nunca estos belicosos pueblos formaron parte integrante del Imperio de los Césares" Vitoria 1866.

(4). MARICHELAR y MANRIQUE, ob. cit. pág. 239.

(5). PAYNE, SANTLEY G., ob. cit. pág. 49.

bido fundamentalmente a una fuerte resistencia militar vasca, que se logró gracias a las asociaciones entre las diferentes tribus que ocupaban aquel territorio.

Tampoco los musulmanes hicieron serios intentos de ocupar estas provincias; únicamente la parte sur de Navarra sufrió una tenue soberanía árabe. La situación que se entabló con la dominación musulmana originó el nacimiento de las provincias y nombres de Vizcaya, Guipúzcoa y Navarra, como explican MARICHALAR y MANRIQUE (1), puesto que nos encontramos con unos territorios sin reyes cristianos, sin gobierno ni capital, que odiaban profundamente al invasor y a su religión: todo este caos supuso - que la antigua Vasconia se fraccionase y nacieran las provincias citadas. Alava, por su parte, aparecerá a finales del siglo IX como un condado independiente (2) aunque la denominación de "Alava" ya era usual en el siglo VIII (3).

Vamos a centrar nuestra atención ahora en Vizcaya y Guipúzcoa, para analizar posteriormente Alava y Navarra.

VIZCAYA:

En el siglo X Vizcaya, que, como las otras provincias vascas, había alcanzado una autonomía local, adoptó la forma de un señorío, siendo el primer señor de Vizcaya conocido Iñigo López cuyo sobrenombre era EZQUERRA, es decir, ZURDO (4). A éste le sucedió su hijo Lope, el Lindo, que inició una etapa de asociación con Castilla, pero sin que Vizcaya se convirtiese en una dependencia de aquella. Esta situación de independencia existe

(1). MARICHALAR y MANRIQUE, ob. cit. pág. 240.

(2). Véase la cita que del profesor JOSE MARIA LACARRA DE MIGUEL hace el P.GONZALO MARTINEZ DIEZ, S.J. en "Alava Medieval I" Diputación Foral de Alava, Consejo de Cultura, Vitoria, 1974 pág. 8.

(3). ABELLA y GARCIA DE EULATE, ALFONSO M^a.: "Las otras especialidades forales de Alava", pág. 11.

(4). Parece ser que con anterioridad, existió un tal D.Lope Zuria a quien se atribuye ser el primer señor vizcaíno, pero su existencia ha sido calificada en alguna ocasión de mito, fábula y falsedad (véase la obra citada de MARICHALAR y MANRIQUE en su página 266).

incluso cuando Vizcaya se une a la Corona de Castilla en 1379 al ser nombrado rey de Castilla Juan I, hijo de Doña Juana Manuel, esposa del rey Enrique II. El nuevo rey que, por aquel entonces era señor de Vizcaya, por renuncia de su madre, incorporó este título a la Corona, de tal forma que el Rey de Castilla era también Señor de Vizcaya. Sin embargo, Vizcaya seguía siendo independiente del Reino castellano, puesto que no perdió su condición de "tierra apartada" (1): se trataba de un estado independiente agregado a la Corona de Castilla.

Por lo que respecta al régimen jurídico de Vizcaya durante esta época hay que resaltar cómo los pactos políticos entre el jefe o caudillo y los que habían de obedecerle en las guerras son las primeras disposiciones legales que tenemos (2). Estos pactos, breves de contenido, quedaban en la mente de todos y no se escribían; sólo cuando las necesidades sociales exigieron una norma escrita, se hicieron cuadernos manuscritos que posteriormente se convirtieron en colecciones impresas. Las fuentes principales son la costumbre y el albedrío, es decir, se aplica lo que parece más justo a primera vista.

Este es, pues, el origen de los Fueros de Vizcaya: los pactos primitivos con los jefes, caudillos o señores y los usos y costumbres producto del albedrío. Por su parte, el concepto de lo que es un Fuero nos lo da el Rey castellano Alfonso X el Sabio (1252-1284) cuando en el Código de las Siete Partidas lo define como una costumbre que se institucionaliza a través de una ley (3).

Según expone GARCIA GALLO (4), la primera redacción escrita de los Fueros vizcainos se realizó en 1394 por el Corregidor

-
- (1). Así se lo manifestaron las Cortes al propio Rey Juan I, al decirle que Vizcaya pertenecía a la Corona de Castilla, pero que no dependía de ella (ver MARICHALAR y MANRIQUE, ob.cit. pág. 264).
 - (2). MARICHALAR y MANRIQUE, ob. cit. pág. 285.
 - (3). PAYNE, STANLEY G., ob. cit. pág. 57.
 - (4). GARCIA GALLO, A.: "Manual de Historia del Derecho Español" II edición, Madrid 1964, pág. 405.

real Gonzalo Moro, haciéndose una reforma posterior, por el licenciado Juan Sáez de Salcedo, que se aprueba en 1503. Independientemente de este Fuero (que se realizó en la comarca vizcaína de las Encartaciones), se redactó el Fuero General de Vizcaya en 1452 (que abarcaba la Vizcaya estricta, las Encartaciones y el Duranguesado), más conocido con posterioridad como Fuero Viejo de Vizcaya y que sancionó el rey Enrique IV. Este Fuero estuvo vigente hasta 1526 en que, y ya bajo el reinado de los Reyes Católicos fué revisado.

El contenido de estos Fueros vizcaínos en el campo tributario es un tema muy curioso, a la vez que sirve para reforzar el argumento de que Vizcaya nunca fué dependiente de Castilla durante la Baja Edad Media, y decimos esto porque en el art. IV del Fuero Viejo de Vizcaya, se recogen los tributos propios de la misma y se rechazan de forma expresa las contribuciones que entonces pagaba Castilla (1). Si tenemos en cuenta que este Fuero fue reconocido y confirmado por los Reyes de Castilla, se refuerza el argumento favorable a la independencia vasca.

Según el Fuero, Vizcaya sólo conoció los siguientes tributos:

- el pedido tasado
- dieciseis dineros por cada quintal de hierro que se labraba en las ferrerías,
- la renta de los monasterios
- los prebostazgos de las villas.

GUIPUZCOA:

Guipúzcoa por su parte, empezó a sonar como tal en el siglo X, concretamente en la escritura de los votos de San Millán, que se supone escrita en 939. Durante los siglos XI y XII Guipúzcoa alterna entre las Coronas de Castilla y Navarra. Así, después de 1027, Guipúzcoa aparece como parte del reino de Navarra uniéndose a Castilla hacia 1076, permaneciendo esta unión hasta 1123 en que, nuevamente, vuelve a Navarra. Esta situación tan -

(1). MARICHALAR y MANRIQUE, ob. cit. pág. 329.

cambiante, finaliza en el año 1200 en que se une definitivamente a Castilla bajo el reinado de Alfonso VIII (1).

Autores de la categoría de Mariane y Garibay sostienen que la provincia guipúzcoana, pese a haber pertenecido alternativamente a Castilla y Navarra, mantuvo cierta independencia y alegan como prueba el hecho de que nunca concurrieron representantes de Guipúzcoa a las antiguas Cortes Castellanas. Pero, dejando a un lado la mayor o menor independencia de esta provincia durante ese tiempo, lo que si es un hecho demostrado es que cuando se unió a Castilla de forma definitiva en el año 1200, Guipúzcoa aparece como una provincia local autónoma del reino castellano. Es decir, que no fué nunca una provincia conquistada, sino que llegó a un acuerdo con la Corona castellana en virtud del cual pasaba de la hegemonía navarra a la de Castilla a cambio de que le fueran reconocidos sus fueros locales de autonomía (2).

En lo referente al régimen jurídico de Guipúzcoa en estos siglos anteriores a la Unidad Nacional llevada a cabo por los Reyes Católicos de forma definitiva en 1512, hay que reseñar la importancia de los usos y costumbres fruto del albedrío. Durante el siglo XIII y la primera mitad del XIV se concede a la mayor parte de los lugares de la costa el llamado Fuero de San Sebastián, mientras que en la parte del interior se concede el Fuero de Vitoria, existiendo, al mismo tiempo, pueblos que tienen un Fuero propio (3). Finalmente, en 1397 el corregidor Gonzalo Moro y la Junta General de la provincia elabora un "Cuaderno de Hermandad" que se publicó y otorgó como Fuero en la Iglesia de San Salvador el 6 de julio de dicho año, una vez que fué confirmado por el Rey Enrique II. Este Fuero, que tuvo en su origen sesenta capítulos, fué ampliado en 1457 bajo el reinado de Enrique IV, a ciento cuarenta y siete, para quedar finalmente en doscientos siete en 1463, según la redacción que realiza-

(1). Vean MARICHALAR y MANRIQUE, ob. cit. pág. 343 y el artículo ya citado de ARECHAVALA IBIETA, pág. 52.

(2). PAYNE, STANLEY, G: ob. cit. págs. 56 y 57.

(3). GARCIA GALLO, A.: ob. cit. pág. 403.

ron el juez real de comisión Alonso de Valdivieso y la Junta provincial. Esta situación se mantiene hasta 1491 en que los Reyes Católicos intentan formar una recopilación que no llegó a hacerse.

El régimen tributario de Guipúzcoa era claramente recogido en el Fuero: las cargas de la provincia se levantaban siempre mediante un repartimiento conforme al número de vecinos - (1) siendo la Real Cédula de 24 de enero de 1399 la que declaró la exención de Guipúzcoa en el régimen de pedidos del Rey de Castilla, para que, posteriormente, otra Real Cédula de 1466 declarase nuevamente la exención de impuestos y empréstitos.

Resumiendo todo ello, podemos decir que el sistema fiscal vigente durante los siglos XIII y XIV (años 1200 a 1397) en Guipúzcoa era el mismo que imperaba en Castilla. El P. GONZALO MARTINEZ (2) dice que las únicas diferencias estriban en el mayor o menor número de privilegios y exenciones de que gozaban diversas villas guipúzcoanas. Al final de 1397 las exenciones fiscales se extienden a toda la provincia y en el siglo XV puede proclamarse el principio de la hidalguía universal de todos los guipuzcoanos, bien entendido que, a efectos tributarios, - los hidalgos eran los exentos (3).

2.- Alava: origen y evolución histórica. Sus Fueros.

Como ya hemos tenido ocasión de señalar, ABELLA y GARCIA DE EULATE (4) determina que la denominación de "Alava" ya era usual en el siglo VIII. Sin embargo, es a finales del siglo IX cuando Alava aparece como un condado independiente (5).

(1). MARICHALAR y MANRIQUE: ob. cit. pág. 416.

(2). MARTINEZ DIEZ, S.J., P. GONZALO: "Fiscalidad en Guipúzcoa durante los siglos XIII y XIV" Instituto Nacional de Estudios Jurídicos. Anuario de Historia del Derecho Español. Madrid, 1974, pág. 538.

(3). MARTINEZ DIEZ, S.J.: P. GONZALO, ob. cit. pág. 543.

(4). ABELLA Y GARCIA DE EULATE, Alfonso M^a.: "Las otras especialidades forales de Alava", pág. 11.

(5). Pese a todo ORTIZ DE ZARATE dice que Alava ya era conocida en el siglo VII, vid. "Compendio Foral de Alava" Biblioteca Alavesa Luis de Ajuria. Institución Sancho el Sabio. Vitoria, 1971, pág. 16.

El primer Señor de Alava, del que se tiene noticia, fué - el Conde Eylón, a mediados del siglo IX, al que sucedió D. Vela Semeneitz durante cuyo señorío la provincia de Alava aparece como un pequeño estado independiente (1). En 931 Alava aparece unida a Castilla en la figura de Fernán González, que al ser nombrado Conde de Alava, incorporó este título al que ya ostentaba de Conde de Castilla. Esta tutela castellana llega hasta que D. Sancho el Mayor de Navarra fué elegido Sr. de Alava, al igual que sus sucesores D. García VI y D. Sancho el de Peñalen, con lo cual son los navarros quienes inciden en la provincia alavesa, sustituyendo a los castellanos. Al ser asesinado D. Sancho el de Peñalen, se vuelve a nombrar protector a un castellano, D. Alonso VI, para tomar posteriormente partido por el Rey de Navarra y Aragón debido a las desavenencias entre D. Alfonso el Batallador y su esposa D^a. Urraca de Castilla. En 1200 vuelven de nuevo a inclinarse por Castilla y esta situación se mantiene hasta 1332 en que se produce la "voluntaria entrega" de Alava a Castilla, durante el reinado de Alonso XI. Esta voluntaria entrega, denominada "privilegio de contrato" es, como muy bien apunta ABELLA y GARCIA DE EULATE (2), el pacto político de la provincia de Alava en sus relaciones con la Corona de Castilla.

El régimen jurídico de Alava en este período de tiempo anterior a 1332, lo clasifica GARCIA GALLO (3) agrupando la provincia en dos grupos: la tierra de Alava (vertiente del Ebro) y la tierra de Ayala (vertiente cantábrica). En la primera existe el sistema de fueros breves o cartas de privilegio que solo regulan unos cuantos aspectos de la vida jurídica y en la segunda, nos encontramos con una situación similar a la de Vizcaya, territorio del que es vecino. A partir de la incorporación a Castilla, y como consecuencia de lo estipulado en el "privilegio de contrato", regirá en toda Alava el Fuero de Portilla -

(1). MARICHALAR y MANRIQUE, ob. cit. pág. 416.

(2). ABELLA y GARCIA DE EULATE, ALFONSO M^a. ob. cit. pág. 15.

(3). GARCIA GALLO, ALFONSO, ob. cit. pág. 401.

(1300), que deja exentos de impuestos a los habitantes, y el Fuero Real. En 1348 se introducirá el sistema establecido en el Ordenamiento de Alcalá. Posteriormente, el 6 de febrero de 1417, se recopilan las principales Ordenanzas de Gobierno de Alava en un cuaderno escrito, haciéndose una nueva redacción de las mismas, con un total de sesenta capítulos, que se aprueba el 12 de octubre de 1463, y cuya vigencia será reconocida por los Reyes Católicos.

En lo que se refiere al régimen tributario de Alava durante esta época que venimos contemplando, puede afirmarse, y así lo hacen MARICHALAR y MANRIQUE (1), que desde los orígenes de la provincia hubo unos tributos especiales, en nada comunes a los de Castilla. Cuando en 1200 se incorpora a Castilla conservó sus libertades, exenciones y privilegios. En el "privilegio de contrato" de 1332 se fijan los tributos forales que existían en Alava concretamente en las cláusulas V - VI - X - XXII y - XXIII. Podemos resumir todo ello diciendo que Alava no contribuía a las cargas generales del reino de Castilla. ORTIZ DE ZARATE (2) matiza más y añade que por virtud de este pacto "no se impondría ni por el rey Alonso XI, ni por los que después reinasen contribución ninguna real ni personal, directa ni indirecta, a los alaveses, por lo que dentro de Alava tuvieran". Por tanto, solo se satisfacen en esta provincia los tributos forales.

3.- Navarra: origen y evolución histórica: Sus Fueros.

Como ya apuntábamos más arriba, fué en el siglo VIII, cuando un grupo de caballeros cristianos, para hacer frente a la invasión árabe, decidieron constituirse en reino nombrando un caudillo. IGNACIO DEL BURGO (3) explica de manera muy significati-

(1). MARICHALAR y MANRIQUE, ob. cit. pág. 541.

(2). ORTIZ DE ZARATE, R.: "Compendio foral de Alava". Biblioteca Alavesa Luis de Ajuria. Institución Sancho el Sabio, Vitoria 1971, pág. 116.

(3). JAIME IGNACIO DEL BURGO: "El Fuero: pasado, presente, futuro". Ediciones Universidad de Navarra, S.A. Pamplona 1975 - pág. 21.

va el nacimiento del Reino de Navarra diciendo que los caballeros cristianos hicieron un pacto con el que había de ser su - caudillo en el sentido que le harían Rey, si a cambio prometía éste guardar las libertades de aquellos. De esta recíproca aceptación de lealtades nace, pues, el Reino Navarro.

A principios del siglo IX el más poderoso de los caudillos navarros, Iñigo Aritza fundó un principado independiente en Pamplona, que mantuvo relaciones, generalmente armoniosas, con la dinastía musulmana de los Banu Qasi (1). En el año 905 se instaura en el poder una nueva dinastía con Sancho Garcés I que intentó convertir el principado en un Reino soberano; para ello - tomó el título de Rey de Pamplona (que se convertiría en el siglo XII en el de Rey de Navarra), e inició una política de expasionismo que hizo de Navarra un reino realmente poderoso a mediados del siglo X.

De todas formas el apogeo navarro se logra bajo el reinado de Sancho III el Mayor (1004-1035) ya que durante esta época Navarra se convierte en el más moderno de los reinos cristianos - españoles, debido, principalmente, a su capacidad para absorber nuevas influencias transpirenáticas. Después de la dinastía de - los Sancho, la casa francesa de Champaña pasó a detentar la corona navarra en el siglo XIII, sometiéndose más tarde el Reino de Navarra a la soberanía de la Corona francesa. Sin embargo, y pese a este influjo frances, Navarra retuvo siempre su identidad independiente y su constitución, junto con sus propias Cortes y su sistema de fueros, es decir, que se mantuvo por encima de todo el primitivo pacto de creación de la Monarquía, como señalan PAYNE (2) y DEL BURGO (3).

(1). Los Banu Qasi eran descendientes de un noble visigodo llamado Casius o Casto, que abrazó el Islam en el año 714. Un gobernador de los Banu Qasi gobernó en Pamplona a finales del siglo VIII, posiblemente como consecuencia de la conquista realizada por los musulmanes de una parte de Navarra en el 781 (véase PAYNE, STANLEY G. ob. cit. pág. 51).

(2). PAYNE, STANLEY, G.: ob. cit. pág. 54.

(3). JAIME IGNACIO DEL BURGO: ob. cit. pág. 22.

Posteriormente Navarra recuperó su total independencia - en 1329, concretamente el 5 de marzo, fecha en que se verificó la ceremonia de toma de posesión de la corona navarra por Doña Juana II y su esposo Don Felipe de Evreux. Esta independencia se mantuvo hasta el año 1512 en que el Reino de Navarra se incorpora a la Unidad Nacional bajo el reinado de los Reyes Católicos.

En lo referente al régimen jurídico de Navarra durante esta etapa anterior al año 1512 podemos decir, siguiente a GARCIA GALLO (1), que existen una serie de fueros locales que en 1344 se copian para la reina Juana II en un código que recoge los de Jaca, Sobrarbe y Estella, reproduciéndose en otro los de Jaca, Estella y Viguera, durante el siglo XV.

En la segunda mitad del siglo XIII aparece un Fuero general de Navarra, que aunque adolece de grandes anacronismos, como es por ejemplo convertir a los emperadores Vespasiano y Tito en reyes moros, demuestra que su autor es un perfecto conocedor de los fueros vigentes. Este Fuero de Navarra fue reformado mediante dos Amejoramientos que fueron: uno de Felipe III en 1330 y otro de Carlos III en 1418. El Fuero de Navarra, que se extiende por la provincia durante el siglo XV, no supone un desplazamiento de los Fueros locales y rige en aquellos lugares en defecto de las disposiciones y privilegios de estos últimos. La legislación de las Cortes no tiene en Navarra la misma importancia que en los restantes territorios, como lo demuestra el hecho de que las leyes u Ordenanzas reales no pueden alterar nada dispuesto en los Fueros (2).

El régimen fiscal de Navarra en estos siglos anteriores a la Unidad Nacional se nos muestra como un sistema de franquicias, exenciones y privilegios. De todas formas, pueden establecerse algunas figuras tributarias curiosas, como es, por ejemplo, la creación de un Procurador Fiscal en 1340, que ac-

(1). GARCIA GALLO, A.: ob. cit. pág. 433.

(2). GARCIA GALLO, A.: ob. cit. pág. 435.

tuará como defensor del patrimonio real (1). Los tributos más característicos de la época fueron los de alcabala y cuarteles, teniendo que celebrarse Cortes en Pamplona en el mes de diciembre de 1501, por encargo del rey para reformar el patrimonio real y dar mejor forma a los referidos tributos.

4.- La Unidad Nacional con los Reyes Católicos.

Cuando comienza el reinado de los Reyes Católicos se inicia un nuevo periodo histórico, que se conoce con el nombre de Edad Moderna y que va desde el año 1474 al 1808, fecha de la Guerra de la Independencia. Esta época tiene una gran significación histórica porque el patrimonio de Isabel I de Castilla y Fernando V de Aragón inició el proceso de unidad política española que comienza con la unión de las Coronas castellana y aragonesa y termina en 1512 con la incorporación del Reino de Navarra. Por lo tanto, a partir de 1513 tenemos a España como una unidad política, que se conoce con el nombre de Unidad Nacional.

En lo referente a las provincias vascongadas esta incorporación a la Unidad española no tuvo consecuencias importantes en el plano jurídico, puesto que siguieron coexistiendo en España los mismos ordenamientos jurídicos que existieron en la época anterior y, además, con su mismo ámbito de vigencia en los distintos reinos que integraban la Corona, de tal suerte que había un Derecho de Vizcaya, de Guipúzcoa, de Álava y de Navarra (2). A partir de este momento, al Derecho castellano se le llamó "español" y a los restantes se les calificó de "forales", pues estos últimos seguían subsistiendo.

En Vizcaya el antiguo Fuero de 1452 se revisa de nuevo en 1526, suprimiendo algunas disposiciones, añadiendo otras y mejorando no solo la redacción, sino ordenando también su contenido en títulos y leyes. En 1527 Carlos V confirma este nuevo -

(1). MARICHALAR y MANRIQUE, ob. cit. pág. 188.

(2). GARCIA GALLO, A.: ob. cit. pág. 100.

Fuero, que recibe el pase foral por parte de la Junta del Señorío. Esta figura del pase foral la define PEREZ-PRENDES (1) como el privilegio que tienen las Juntas provinciales de examinar, aceptándola o rechazándola, la legislación del Rey. Posteriormente, en 1575 Felipe II confirma el referido Fuero, puesto que se guardó tal y como estaba escrito una vez recibido el pase foral en 1527. Este Fuero será confirmado por los reyes posteriores hasta 1814.

El sistema de fuentes que se establece en el mismo es el siguiente: en primer lugar se aplican las leyes del Fuero, sin que contra él puedan prevalecer ni siquiera las leyes reales, y en su defecto las leyes del Reino de Castilla.

En Guipúzcoa los Reyes Católicos intentan hacer una recopilación en 1491 de los Cuadernos de Hermandad existentes, que, recordemos lo dicho, tienen carácter de Fueros. Esta idea no llegó a realizarse y tampoco se logró en un segundo intento que hubo en 1526. Sin embargo, en 1583 se forma una Recopilación de los Cuadernos, para aparecer en 1696 una Nueva Recopilación sistemática, a la que se añade en 1758 un Suplemento (2) MARICHALAR y MANRIQUE (3) señalan que todo cuanto aparece en la edición escrita de la Nueva Recopilación fué intervenido y cotejado por el Consejo de Castilla y por los funcionarios representantes del Rey; sin embargo, y pese a esta intervención castellana se hacen declaraciones importantes en este cuerpo legal - como es la que reconoce que desde muy antiguo los vecinos y naturales de Guipúzcoa habían gozado sin interrupción de las exenciones, libertades, buenos usos y costumbres de la provincia, - comparándose los fueros guipuzcoanos con las leyes de Castilla. Esta Nueva Recopilación de 1696 fué confirmada posteriormente - por el Rey Felipe V en las Reales Cédulas de 30 de marzo de 1702 y 28 de febrero de 1704, así como por Fernando VI en las de 3 de julio y 8 de octubre de 1752.

-
- (1). PEREZ-PRENDES, José Manuel: "Curso de Historia del Derecho Español". Ediciones Darro, Madrid, 1973, pág. 439.
 - (2). PEREZ-PRENDES, José Manuel, ob. cit. pág. 524 y GARCIA GALLLO, A.: ob. cit. pág. 38.
 - (3). MARICHALAR y MANRIQUE, ob. cit. pág. 371.

Alava, por su parte, no plantea ningún problema puesto - que las Ordenanzas de Gobierno de Alava, aprobadas en su nueva redacción de 12 de octubre de 1463, tienen una plena vigencia al ser reconocidas por los Reyes Católicos.

Sin embargo, el Derecho navarro toma un rumbo diferente a partir del momento de la incorporación de Navarra a Castilla en 1512. Aunque los reyes respetan la independencia jurídica - de Navarra (1) y juran el Derecho foral, lo cierto es que, salvo el Fuero general y algunas Ordenanzas referentes al gobierno, las restantes disposiciones se empiezan a olvidar e incluso en las recopilaciones que surgen solo se recogen las leyes posteriores de 1512.

En lo referente al Fuero general de Navarra del siglo XIII, debemos reseñar que se formó un resumen o Fuero Reducido en 1528, pero que no llegó a ser aprobado (la primera edición del Fuero general se realizó en 1686).

También tenemos en Navarra una serie de recopilaciones como son las publicadas por Pedro Pasquier en 1557, conocidas con el nombre de Ordenanzas viejas, de las cuales publica Otalora - un Repertorio que facilita su manejo. El propio Pasquier hace otra recopilación en 1567, pero que no recibe el pase foral (2). El licenciado Armendariz imprime en 1614 una nueva recopilación que él mismo adiciona en 1617. Simultáneamente, los síndicos Sada y Murillo publican la recopilación de las Leyes de Navarra, - que se amplía con un Repertorio que en 1665 escribe Sebastián de Irurzun. De todas formas, la primera recopilación que se publica con carácter oficial es la realizada por Antonio Chavier en 1686, a petición de las Cortes y con la aprobación real.

Existe un problema en Navarra durante esta época y se refiere al Derecho que debe aplicarse en defecto del Fuero Navarro. En el Fuero Reducido se dice que se acudirá al Derecho común; sin embargo algunos autores pretenden que debe aplicarse el Derecho de Castilla, como en el caso de Vizcaya, a lo que -

(1). DEL BURGO, J.I.: ob. cit. pág. 24.

(2). GARCIA GALLO, A.: ob. cit. pág. 414.

contestan los navarros diciendo que se aplicará el Derecho Romano porque Navarra no está sometida, sino equiparada a Castilla (1). Las Cortes de Pamplona en 1576 zanján el problema estableciendo que se juzgará por el Derecho común, en ausencia del Fuero de Navarra, es decir, ratifica lo que establece el Fuero Reducido.

5.- Los Decretos de Nueva Planta: La Guerra de Sucesión. Abolición de los Fueros en los territorios sublevados.

Al morir Isabel la Católica, su esposo Fernando deja de ser rey de Castilla y les sucede su hija Juana la Loca y con ella su marido Felipe I, el Hermoso. Sin embargo, la muerte imprevista de éste y la locura de aquella hacen que de nuevo Fernando asuma el título de gobernador en nombre de su hija. Al morir el Rey Católico, y ante la incapacidad de la reina Juana, obtiene el título de Rey el hijo de ésta Carlos I, abriéndose así el período de reinado de la Casa de Austria. Sucesivamente serán Reyes Felipe II, Felipe III, Felipe IV y Carlos II.

Al morir este último en el año 1700 se plantea una situación difícil para la Corona española, ya que Carlos II, último Rey de la Casa de Austria, muere sin descendencia, pasando la Corona a manos de Felipe V que pertenecía a la Casa de Borbón.

En un principio, Felipe V fué jurado Rey por todos los reinos pero Aragón negó casi inmediatamente acatamiento al rey Borbón, para ponerse a favor de la Casa de Austria defendiendo al pretendiente de la misma, el archiduque Carlos, y ello a pesar de que el testamento del último Austria determinaba la sucesión a favor de los Borbones (2). Igual actitud adoptaron Valencia, Cataluña y Mallorca.

(1). Una excepción a esto la constituye el navarro Juan Martínez de Olano que en 1575 expone en su libro de "Antinomías" que debe aplicarse el Derecho castellano.

(2). PAYNE, STANLEY, G.: ob. cit. pág. 66 y GARCIA GALLO, A.: pág. 684.

Este enfrentamiento entre ambas dinastías lleva a la llamada Guerra de Sucesión de la que salió victorioso Felipe V de Borbón, con lo cual empezó una serie de fuertes medidas represivas contra las provincias que se rebelaron a la causa borbónica. En primer lugar, derogó en 1707 los Derechos de Valencia y Aragón, quedando desde entonces el Derecho valenciano total y definitivamente suprimido. Posteriormente, y a medida que fué sometiendo a los restantes territorios, declaró abolida toda su organización política, administrativa y judicial y la sustituyó por la de Castilla, mediante los Decretos llamados de "Nueva Planta".

Estos Decretos de Nueva planta o disposiciones que establecían una nueva organización para los territorios sometidos (1) fueron los siguientes: para Aragón (1711) para Cataluña - (1716), para Mallorca (1715, 1717 y 1718) y para Menorca (1781).

Como señala GARCIA GALLO (2), al suprimirse la organización de estos territorios desaparecieron también las Cortes de cada uno, con lo cual se interrumpió la formación autóctona del propio Derecho foral. A partir de este momento, el Rey legisló por sí solo y con carácter nacional o general.

En lo que se refiere a las provincias vascas la situación fue muy distinta, ya que al haberse inclinado por Felipe V durante la Guerra de Sucesión, éste las recompensó respetándolas su especial legislación. Por lo tanto, nos encontramos con un panorama en el cual solo Castilla, las Indias, Vizcaya, Guipúzcoa, Alava y Navarra conservan íntegro su propio ordenamiento jurídico que pudo continuar evolucionando según su propia tradición.

En el aspecto tributario se dieron, sin embargo, situaciones conflictivas con estas provincias. Así por ejemplo, las exenciones fiscales, que estaban garantizadas por los Fueros, fueron ignoradas en varios aspectos por Felipe V durante la Guerra de Sucesión y en 1717 un Real Decreto incluyó a las im-

(1). PEREZ-PRENDES, José Manuel, ob. cit. pág. 498.

(2). GARCIA GALLO, A.: ob. cit. pág. 107.

portaciones vascas dentro del sistema tarifario común, lo cual provocó una rebelión fiscal de Vizcaya y Guipúzcoa, como apunta ADOLFO LAFARGA (1). Hasta 1722 no se restauraron las tarifas tradicionales. En el reinado de Carlos III (1759-1788) se redujeron las exenciones fiscales en el comercio y se aumentaron las presiones fiscales en las provincias vascas.

6.- La Primera Guerra Carlista: Las Leyes Paccionadas.

Al fallecer el Rey Fernando VII el día 29 de septiembre - de 1833, después de una prolongada agonía, dejó su trono a su vástago mayor, la princesa Isabel, que tenía tres años, por lo cual regía la corona española su madre, y esposa del fallecido monarca, Doña María Cristina, en calidad de gobernadora durante la minoría de edad de su hija. El hecho de que Fernando VII nombrara heredera a una mujer supuso la anulación de la Ley Sálica francesa que la dinastía de los Borbones había establecido en España ya que dicha Ley disponía que la sucesión solo podía hacerse a través de la línea masculina.

Este hecho plantea una situación tensa con los partidarios del infante D.Carlos, hermano del difunto monarca. Tan grande - se hace la tensión que el día 3 de octubre del referido año se inicia la guerra civil entre los partidarios de Isabel II y los de D.Carlos, hecho que se conoce con el nombre de Primera Guerra Carlista. El problema bélico que se había planteado alcanzó sangrientos acontecimientos en 1838 para tomar un cariz claramente favorable a los isabelinos en la primavera y verano de 1839, por lo que se llegó al convencimiento de que era inútil - continuar la lucha.

La tan ansiada paz llegó el día 31 de agosto del referido año 1839, con la firma en Oñate de lo que se ha dado en llamar el Convenio de Vergara, verdadero compromiso de capitulación - firmado entre el capitán general Baldomero Espartero, que mandaba las tropas isabelinas y el teniente general Rafael Maroto,

(1). LAFARGA, A.: "Aportación a la historia social y política de Vizcaya (Siglos XVI a XIX)" Bilbao, 1971, págs. 61 a 73.

principal responsable militar de los carlistas. Este documento, cuyas negociaciones de firma fueron iniciadas por un vizcaíno precisamente, el comandante Latorre (1), establecía, en el plano castrense, que las fuerzas carlistas que se rindiesen se incorporarían al ejército regular español.

En la lucha carlista participaron de una forma muy activa en favor de D.Carlos gran número de vascos y navarros, lo que supuso que su estructura foral sufriera los embates de la agitación política del país (2). La razón para que las provincias vascas se inclinaran por el bando carlista (en 1834 eran Carlistas Navarra y las tres provincias vascas) puede estribar en el hecho de que, ya desde las Cortes de Cádiz de 1812, en que aparece la primera Constitución española, se pretendió lograr la uniformidad de todos los elementos que formaban la Monarquía española, a lo que se opone la subsistencia de los Fueros de Vascongadas y Navarra. Ante esta situación, los territorios forales aludidos veían en el infante D.Carlos una posible garantía de que tales Fueros se respetasen, puesto que este infante representaba el tradicionalismo gubernamental y social frente a la monarquía constitucional y centralizada de los isabelinos, consecuentes con la Constitución de 1812 (3). Este temor a perder los ordenamientos forales se vió plenamente justificado con la aparición de la ley de 6 de septiembre de 1837 que ordenaba la supresión de la Diputación provincial. Dicha Ley fué el remate de un proceso iniciado el 30 -

(1). PAYNE, STANLEY, G.: ob. cit. pág. 92.

(2). ABELLA y GARCIA DE EULATE, Alfonso María: ob.cit.pág. 22.

(3). De esta opinión participa ECHEGARAY, que a su vez alude a la opinión de D.FRANCISCO DE HORMAECHE, Secretario del Señorío de Vizcaya, en su artículo "De las causas más inmediatas que han contribuido a promover en las provincias vascongadas la Guerra Civil", publicado en la Revista de Madrid en 1839. También opina así D.JULIAN DE EGANA en su libro "Ensayo sobre la trascendencia de la legislación foral de las Provincias Vascongadas" editado en 1850. PAYNE, por su parte, entiende que el apoyo vasco mayoritario al carlismo quizás no pueda atribuirse pura y simplemente a la cuestión foral, pero que no puede explicarse tampoco sin tener en cuenta la tesis foralista (vid.ob.cit.pág.84).

De igual forma apoya nuestra tesis el hecho de que los Gobiernos francés e inglés señalaran que la conservación de los Fueros era premisa fundamental para alcanzar la paz. - (vid. ABELLA, ob. cit. pág. 24).

de noviembre de 1833, fecha en que el Gobierno español decretó el estado de guerra en las provincias vascas de Alava y Vizcaya, y suspendió temporalmente los Fueros, y que se continuó - con la promulgación del Estatuto Real de 10 de abril de 1834 - que eliminaba en la práctica los sistemas forales vasco-navarros y establecía estructuras uniformes para todas las provincias del Reino.

Pasemos a examinar ahora detenidamente las cláusulas del Convenio de Vergara.

El Convenio de Vergara.

Este Convenio, refrendado por el abrazo entre los representantes de ambos bandos (de ahí que también se le conozca - con el nombre de "el abrazo de Vergara") se firmó en Oñate el 26 de agosto de 1839 y fué confirmado el día 31 del mismo mes.

En el mismo puede verse un influjo foralista acentuado, - como demuestra el que se haya hecho eco en su articulado del - problema foral. A tenor de esto, PABLO ILARREGUI (1) dice que existen importantísimos artículos por los que se recomiendan - los Fueros de las provincias Vascongadas y de Navarra. Así el art. 1 del Convenio dice que: "El capitán general Don Baldome- ro Espartero recomendará con interés al Gobierno el cumplimien- to de su oferta de comprometerse formalmente a proponer a las Cortes la concesión y modificación de los Fueros".

Al mismo tiempo el Duque de la Victoria (título que osten- taba Espartero), para disipar toda clase de recelos entre las tropas carlistas se dirigió a ellas diciendoles: "Yo os prome- to que se os conservaran vuestros Fueros, y si alguno intenta- se despojaros de ellos, mi espada será la primera que se desen- vaine para defenderos" (2). Además de esta declaración, Espar- tero, que ya antes, concretamente el 19 de mayo de 1837, se ha- bía dirigido al país vasco en Hernani, diciendo "os aseguro - que estos Fueros que habeis temido perder, os serán conservados,

(1). ILARREGUI, P.: "Memoria sobre la Ley y Modificación de los Fueros de Navarra". Pamplona 1872, pág. 41.

(2). ABELLA y GARCIA DE EULATE, Alfonso María: ob. cit. pág. 25.

y que jamás se ha pensado en despojaros de ellos" dijo en Octubre de 1839: "Firmé el art. 1 del Convenio seguro de que era in dispensable confirmar los Fueros, y he recomendado al Gobierno de S.M. que fie en mi palabra empeñada" (1).

Es muy importante señalar que el capitán general Espartero solo se había comprometido por el Convenio de Vergara a recomendar al Gobierno la concesión o modificación de los Fueros, pero no a que se observasen en toda su integridad desde el momento - del Convenio, puesto que él no tenía competencia para pactar so bre este delicado tema (2).

El reconocimiento legal de esta promesa se hizo en la Ley de 25 de octubre de 1839 que pasamos a analizar.

La Ley de 25 de octubre de 1839:

Esta ley de 25 de octubre de 1839 fué aprobada por las Cortes de Madrid y en ella se confirmaban los Fueros de Navarra y de las Provincias Vascongadas, en tanto en cuanto no infringieran el principio de la unidad constitucional de España, puesto que en su art. 1º se declara que: "Se confirman los Fueros de - las Provincias Vascongadas y Navarra, sin perjuicio de la unidad constitucional de la Monarquía".

El art. 2º a su vez, añadía que: "El Gobierno, tan pronto - como la oportunidad lo permita y oyendo antes a las Provincias Vascongadas y a Navarra, propondrá a las Cortes la modificación indispensable que en los mencionados fueros reclamen el interés de los mismos conciliado con el general de la nación y la Constitución de la Monarquía, resolviendo entre tanto provisionalmente, y en la forma y sentido expresados, las dudas y dificultades que puedan ofrecerse, dando de ello cuenta a las Cortes".

(1). ABELLA y GARCIA DE EULATE, Alfonso María: ob. cit. págs. 24 y 25.

(2). LLARREGUI, P.: ob. cit. pág. 41. En el mismo sentido JAIME IGNACIO DEL BURGO, ob. cit. pág. 29.

Debe reseñarse que, estando los diputados que discutieron la ley conformes con el fondo de la cuestión, y muy propensos, por tanto, a otorgar los Fueros, la única dificultad estribaba en hallar una fórmula que satisficiera a todos y dejase a salvo la unidad constitucional española. Esta fórmula fué, precisamente, añadir al final del art. 1º las palabras ya citadas - de "sin perjuicio de la unidad constitucional de la Monarquía".

Esta Ley de 1839 se ha considerado, pues, como un pacto o contrato bilateral (1) que se promulgó, según la opinión de DEL BURGO (2) por motivos de oportunidad política o de necesidad jurídica.

Como complemento de esta importante Ley, se publicó el 16 de noviembre de 1839 un Real Decreto para ejecución de la misma y por el que se ordenaba la reunión y nombramiento de las Diputaciones (que, recordemos, habían sido suprimidas por la Ley de 6 de septiembre de 1837) en orden a determinar lo conveniente - al régimen y administración de las mismas. Esto suponía para Navarra concretamente, no sólo la continuación de sus instituciones forales, sino su transformación en una provincia foralmente autónoma, dejando de ser un Reino constitucionalmente separado.

Navarra aprovechó muy bien esta situación y así fué como se llegó a la Ley de 16 de agosto de 1841 por la que se modificaban los Fueros de Navarra y que examinaremos a continuación.

La Ley de 16 de agosto de 1841:

Esta Ley tuvo una serie de conversaciones previas que, por su marcado interés tributario, vamos a ir reseñando antes de analizar su contenido.

El 18 de marzo de 1840 la Diputación navarra comenzó el estudio de las bases y condiciones con las que Navarra se integraría en el seno de la comunidad española, y envió a Madrid una -

(1). ABELLA y GARCIA DE EULATE, Alfonso María: ob. cit. pág. 26.

(2). DEL BURGO, J.I.: ob. cit. pág. 29.

comisión para tratar con el Gobierno sobre el tema (1). El 15 de junio de dicho año comenzaron las negociaciones y a mediados de julio todo estaba terminado. Sin embargo, las cosas estuvieron a punto de echarse a rodar por lo referente a la contribución que Navarra debía hacer a las cargas generales de la nación (2). La Diputación navarra propuso como única e inalterable contribución la cantidad de un millón quinientos mil reales, o a lo sumo, dos millones, pero el Gobierno se oponía a que Navarra tuviera fijada para siempre una cantidad inalterable, puesto que deseaba que esta provincia fuese gravada como las demás (3).

Las conversaciones se reanudaron a principios de noviembre de 1840 y los trabajos se ultimaron el día 7 de diciembre. El día 15 de diciembre de 1840 se publicó un Real Decreto por el que se ponía provisionalmente en vigor el Pacto Foral, hasta que recibiera en las Cortes la ratificación definitiva, cosa que ocurrió durante el mes de julio de 1841 (4) para ser promulgada, por fin, la Ley de 16 de Agosto de 1841.

La Ley de 1841, a la que los navarros llaman "Ley paccionada" por entender como señala JOSE MARIA LIZANA (5), que se hizo en virtud de un pacto entre Navarra y el Gobierno de Madrid, y cuya nomenclatura ha rechazado el Gobierno español (6), representa para Navarra un amplio régimen de autonomía administrativa, tal y como se desprende de su articulado.

-
- (1). Esta comisión estaba formada por Tomás Arteta, Fulgencio Barrera, Fausto Galdeano y Pablo Ilarregui. El Gobierno de Madrid estaba representado por Marino Egea (Presidente de la Comisión), Juan Martín Carramolino (Ministerio de Gobernación) José Cruzat (Ministerio de Hacienda) y Santiago Tejada y Modesto Cortázar (Ministerio de Gracia y Justicia).
 - (2). DEL BURGO, J.I.: ob. cit. pág. 31.
 - (3). La Diputación navarra había llegado a la cifra propuesta mediante el siguiente cálculo: entre 1818 y 1834 Navarra había contribuido a la Hacienda Nacional con un total de veintidós millones quinientos mil reales, que dividido entre los dieciséis años del período, arrojan un millón cuatrocientos seis mil doscientos cincuenta reales (Véase Ilarregui, ob. cit. pág. 67).
 - (4). El Gobierno presentó a las Cortes un proyecto de Ley el 3 de Julio de 1841.
 - (5). LIZANA y DE LA ORNAZA, J.M.: "Conciertos económicos". Memoria leída en la Academia de Derecho y Ciencias Sociales de Bilbao, el 7 de octubre de 1948, Bilbao, pág. 7.
 - (6). Sirva como ejemplo las palabras de CANOVAS DEL CASTILLO en la sesión de 7 de julio de 1876.

En el aspecto fiscal se dieron las siguientes normas:

a) Aduanas:

Se trasladaron las Aduanas del Ebro a la frontera de los Pirineos, sujetándose a los aranceles generales que regían en las demás aduanas de la Monarquía, pero quedándose la Diputación provincial la cantidad necesaria para el pago de los réditos de su deuda y un tanto por ciento anual para la amortización de capitales de dicha deuda (art. 16,1). Estas cantidades se detraerían, para poderse las entregar a la Monarquía, o bien de la contribución directa de la provincia a las cargas del Estado, y de las que más tarde hablaremos, o bien de los productos de las Aduanas (1).

b) Tabaco:

La venta de tabaco en Navarra se administraría por cuenta del Gobierno (cuando esta renta se administraba desde 1642 por cuenta de las Cortes o su Diputación), como ocurría en las demás provincias del Reino, pero abonando a la Diputación la cantidad de 87.537 reales anuales (art. 17).

Estas cifras o bien se le abonaban directamente a la Diputación, o bien las retenía ésta de la contribución directa que había de entregar anualmente a la Hacienda Nacional.

c) Sal:

El Gobierno se hizo cargo de las salinas de Navarra - previa la competente indemnización a los dueños particulares a quienes pertenecían en ese momento y con los cuales se entendió directamente aquél (art. 18).

A cambio de este estancamiento de la sal en Navarra, la Hacienda Pública suministraría a los Ayuntamientos navarros la sal que anualmente necesitase, al precio de coste (art. 19) y

(1). Las Aduanas de las Provincias Vascongadas no se trasladarán a sus costas y fronteras, pero los puertos de San Sebastián y Pasajes quedaron habilitados para importaciones y exportaciones, con sujeción a los aranceles generales - que rijan (art. 16,2 de la referida Ley de 1841).

determinaría la forma y plazos de hacer efectivo ese importe. Si los consumidores necesitaban una cantidad superior a la citada, podían adquirirla en los respectivos pueblos a precio - de estanco (art. 20).

En el caso de que la sal fuese exportada al extranjero, Navarra gozaría de iguales facultades para ello que las demás provincias (art. 21).

d) Papel sellado:

Navarra estaba exenta del mismo y siguió estándolo - (art. 22).

e) Polvora y azufre:

No se introdujo ninguna novedad en este aspecto, puesto que los artículos referidos seguirán estancados en Navarra, como ya lo estaban anteriormente (art. 23).

f) Rentas provinciales y derechos de puertos:

Estas contribuciones no se aplicarían a Navarra, en - tanto en cuanto los aranceles no establecieran el derecho de - consumos a los géneros extranjeros, es decir, que en el momen- to en que tal derecho se estableciese, Navarra quedaría sujeta a las referidas contribuciones (art. 24).

El carácter de esta norma, que deja el problema muy en sus- penso, radica en que los nuevos aranceles aún no habían apare- cido, en el momento de publicarse la Ley, pero su publicación - era inminente (1).

g) Contribuciones:

Navarra pagaría, además de las contribuciones antes ci- tadas, la cantidad de 1.800.000 reales anuales en concepto de -

(1). Los referidos aranceles se publicaron el 31 de agosto de - 1841, y en ellos se establecía que los derechos de consumo y de puertos sobre los géneros extranjeros se pagasen en - las Aduanas en el momento de su introducción, por lo que - los navarros quedaron sometidos a tributación.

contribución directa a la Hacienda nacional (art. 25). De esa cifra, 300.000 reales se abonarían anualmente a la Diputación navarra por gastos de recaudación y quiebras que quedaban a su cargo.

Por lo tanto la cifra que en definitiva se pactó era una comprendida entre las dos que la Diputación navarra ofrecía - en las discusiones preliminares de esta ley (entre 1.500.000 y 2.000.000 de reales anuales).

h) Culto y clero:

La dotación del culto y clero en Navarra se ajustaría a lo que el Gobierno expidiese en una ley general y en las - instrucciones para su ejecución (art. 26). Esa ley general - llevó fecha de 20 de abril de 1849 y se llamó Ley de dotación, estando complementada por la de 8 de mayo del mismo año.

Esta contribución se fijó en 3.000.000 de reales anuales, bien entendido que este cupo no era fijo, sino que quedaba sujeto a alteraciones (1). Sin embargo, por lo dispuesto en el - número segundo de la Real Orden de 22 de septiembre de 1849, - sean cuales fueren las alteraciones de aumento o disminución - que sufra la dotación del culto y clero, Navarra pagaría por - esta contribución la cantidad de 3.600.000 reales anuales, convirtiéndose, por tanto, el referido tributo en un cupo invariable como lo era la contribución directa de 1.800.000 reales, - que ya hemos visto. La Diputación navarra se encargaría del reparto, cobranza, conducción y entrega de la referida cantidad, haciéndolo en unión y en la misma forma que lo hacía con el - 1.800.000 citado.

Como punto final a todo lo dicho, hay que reseñar que en el art. 10 se atribuye a la Diputación navarra las mismas fa--cultades que tenía la Diputación del Reino y el Consejo Real de Navarra en lo referente a la administración de productos de los propios, rentas, efectos vecinales, arbitrios y propiedades de

(1). Véase lo dispuesto en la Real Orden de 22 de septiembre de 1849.

los pueblos y de las provincias. Es decir, fortalece fiscalmente la competencia de la Diputación de Navarra.

El artículo 6, por su parte, establece que las atribuciones de los Ayuntamientos relativas a la Administración económica interior de los fondos, derechos y propiedades de los pueblos se ejercerán bajo la dependencia de la Diputación provincial con arreglo a su legislación especial, lo cual refuerza el argumento del párrafo anterior.

7.- La Segunda Guerra Carlista.

El ambiente de agitación en que se encontraba el país en 1841 supuso una nueva rebelión en las Vascongadas lo que llevó a Espartero a firmar el Decreto de 29 de octubre de 1841 - por el que se abolieron los Fueros Vascos, aunque fueron reestablecidos provisionalmente por otro Decreto de 8 de julio de 1844.

Después de la Revolución de septiembre de 1868 y de la subsiguiente caída de Isabel II (1), comenzó una expansión de las ideas liberales y se adoptaron medidas centralizadoras, - que produjeron una resurrección del carlismo en el norte de España. En 1872 surgió una tentativa de rebelión carlista en la región vasca, que fracasó; pero la llama estaba encendida y así fué como se desembocó en la Segunda Guerra Carlista - (1873-1876), cuyo especial escenario fué, una vez más, la región vascongada.

Esta vez apoyaron más los navarros a la causa carlista, aunque no por ello ésta perdió popularidad en el País Vasco. El motivo de esta nueva simpatía por los carlistas puede deberse al hecho de que el pretendiente actual, "Carlos VII, dijo en su proclama de 1872 a los catalanes, aragoneses y valencianos que se les iban a restaurar sus fueros originales (2),

(1). Al ser destronada Isabel II fué elegido un Rey no Borbón en la persona de Amadeo de Saboya, pero cuanto éste abdicó, las Cortes proclamaron la República el 11 de febrero de 1873, que terminó con un golpe militar el 3 de enero de 1874. El 20 de diciembre del mismo año se reinstauraron los Borbones con el Rey Alfonso XII.

(2). PAYNE, STANLEY, G.: ob. cit. pág. 101.

lo cual indicaba un claro apoyo foralista por parte de aquel y del cual podían beneficiarse vascos y navarros.

De todas formas, algún autor como PAYNE (1), mantiene la opinión de que muchas de las figuras dirigentes del carlismo - sentían poco interés por el sistema foral, puesto que cada vez hacen más hincapié en una unidad nacional, bajo una monarquía autoritaria y corporativa. El foralismo empezó a ser reemplazado por la idea de provincias semiautónomas y de gobiernos urbanos, basados en una organización corporativa.

De cualquier modo, lo cierto es que la guerra civil de 1873-76 fué una repetición de la anterior en cuanto a la derrota de los carlistas vasconavarros, puesto que Alfonso XII salió triunfante de la misma. Pero la situación que de aquí emanó fué diferente para unas provincias y para otras. Así, por ejemplo, por una ley de 21 de julio de 1876 se anunciaba cualquier cambio en el sistema foral de las provincias Vascongadas siempre que lo exigiere el interés y la seguridad de la nación, es decir, que los derechos forales de estas provincias podían perfectamente ser abolidos.

Sin embargo, Navarra, que había sido el principal bastión del poder carlista, vió como el gobierno español no se sintió capaz de abrogar la ley de 16 de agosto de 1841, por lo que Navarra retenía así su autonomía administrativa y fiscal.

En contra de la opinión vasca que veía a Cánovas del Castillo, a la sazón Presidente del Consejo de Ministros durante el reinado del hijo de Isabel II, Alfonso XII como un político marcadamente centralista, hay que señalar que el propio Cánovas sintió respeto por la eficacia funcional de las instituciones vascas, y para demostrarlo escribió lo siguiente: "lejos de desear que desaparezcan de allí instituciones semejantes, quería-las yo comunicar, si posible fuera, al resto de España" (2).

(1). PAYNE, STANLEY, G.: ob. cit. pág. 102.

(2). Véase el prólogo de D. Antonio Cánovas del Castillo al libro de Rodríguez Ferrer "Los Vascongados" citado por Jaime Ignacio del Burgo en el artículo "Descentralización Foral" publicado en "El Europeo" de 24 de marzo de 1972.

Pasemos ahora a examinar el importante texto legal que -
fué la Ley de 21 de julio de 1876.

La Ley de 21 de julio de 1876.

Por dicha Ley quedaron suprimidos los Fueros de las provincias Vascongadas, ya que en ella se dice que los deberes - impuestos por la Constitución a todos los españoles de acudir al servicio de las armas y contribuir a los gastos del Estado se extenderá a los habitantes de dichas provincias. Es decir, que la región vascongada debe asumir su plena participación - en las responsabilidades fiscales y militares de España.

Prueba de ello la tenemos en el art. 1 de dicha Ley, que taxativamente expone: "Los deberes que la Constitución política ha impuesto siempre a todos los españoles de acudir al servicio de las armas cuando la ley los llama, y de contribuir en proporción de sus haberes a los gastos del Estado, se extenderán, como los derechos constitucionales se extienden, a los habitantes de las provincias de Vizcaya, Guipúzcoa y Alava del mismo modo que a las demás de la Nación".

En el aspecto meramente fiscal, el art. 3 dice que desde la publicación de dicha ley las tres provincias referidas quedan obligadas "a pagar en la proporción que les corresponda y con destino a los gastos públicos, las contribuciones, rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios que se consignen en los presupuestos generales del Estado". Al objeto de que se facilite lo dispuesto en este art. 3º, el art. 5 en su número segundo autoriza al Gobierno para hacer las modificaciones formales que exijan las circunstancias locales de cada provincia, como ya hemos señalado más arriba.

También quedaba facultado el Gobierno para otorgar dispensas de pago de los nuevos impuestos por los plazos que juzgue equitativos, con tal que ninguno pase de diez años, a las poblaciones vascas que se hayan hecho merecedoras de tal beneficio por su participación en favor de la causa legítima durante la Segunda Guerra Carlista, así como a los particulares que hayan tenido que abandonar sus hogares o sufrir persecuciones - por la misma causa (art. 5 número cuarto de la referida Ley).

Es evidente, que esas dispensas de pago no se otorgarían nunca a las poblaciones declaradamente carlistas, puesto que al decir "causa legítima" no se refiere a la causa del pretendiente Carlos VII.

Es importante resaltar el hecho de que el Gobierno recibía autorización, por la Ley de 1876, para consultar directamente con las tres provincias reseñadas (Vizcaya, Guipúzcoa y Alava), mientras estudiaba todas las reformas necesarias del sistema foral, pero bien entendido, que solo haría esta consulta cuando lo juzgase oportuno (art. 4).

Al tratar el Gobierno de llegar a un acuerdo con las referidas provincias para poder ejecutar más fácilmente los preceptos de la Ley de 1876, se encontró con que Alava y Guipúzcoa le prestaron su colaboración, mientras que Vizcaya no obró del mismo modo. Por ello, surgió el Real Decreto de 5 de mayo de 1877 por el que se dispone, no solo que el Gobierno y Administración de la citada provincia se ajuste a las Leyes generales de la Nación, sino que se establecen en la misma las contribuciones, rentas e impuestos exactamente igual que en las demás provincias de la Monarquía (art. 3 del mencionado Decreto. Pero también este Real Decreto de 1877 deja en vigor la opción a favor de los pueblos y particulares vizcainos de obtener las exenciones de tributos a que alude el número cuarto - del art. 5 de la Ley de 21 de julio de 1876 (haber participado en la guerra civil de 1873-76 en contra de los carlistas), - siempre y cuando soliciten este beneficio fiscal al Ministerio de Hacienda en un plazo de dos meses a contar desde la apari-ción del Decreto que venimos comentando (art. 10 del R.D. de 5 de mayo de 1877).

Como vemos, pues, fue la Junta provincial de Vizcaya la primera en ser suprimida, Las Juntas de Guipúzcoa y Alava también lo fueron en noviembre de 1877, siendo sustituidas por Gobiernos provinciales regulares. Es decir, que tanto Guipúzcoa como Alava, aunque no aparecían en el Real Decreto de 5 de mayo de 1877 como provincias anticolaboracionistas, lo cierto es que a partir de ese momento, y haciendo causa común con Vizcaya, empezaron a no aceptar la voluntad de negociación del Go-bierno y eso les llevó a la pérdida de sus Juntas forales.

Es muy importante que señalemos como las provincias vascas, pese a la pérdida de casi todos sus derechos forales, - trabajaron eficazmente para conservar uno de sus principales privilegios: la foralidad fiscal. Fijémonos en que a lo largo de 1877 las tres provincias fueron incorporadas oficialmente a la estructura regular jurídico-administrativa del Estado español, pero quedando salvaguardada la cuestión de los impuestos, ya que hasta en Vizcaya había pueblos y particulares que quedaban a salvo de lo dispuesto en el Real Decreto de 5 de mayo de 1877 en materia tributaria con tal de no haber colaborado con los carlistas, y recordemos lo ya dicho de que en esta Segunda Guerra Carlista fué mayor la aportación navarra - que la vascongada con lo cual el ámbito de aplicación de las exenciones tributarias en Vizcaya fué más amplio de lo que parece.

Prueba de nuestra tesis la tenemos en el hecho de que el 28 de febrero de 1878 el Gobierno español aprobó el primer Concierto Económico para las tres provincias vascas, limitando su tarea fiscal a una cuota fija calculada de acuerdo con sus contribuciones durante el régimen de Isabel II. Además de este argumento, podemos esgrimir otro: el procedimiento de recauda--ción y distribución de los impuestos se dejó en manos de los - nuevos gobiernos provinciales vascos, que aunque ya no eran - Juntas forales, tuvieron competencia tributaria como la que habían tenido sus antecesoras.

Si estos privilegios fiscales no hubieran sobrevivido a - la pérdida de casi todos los demás derechos forales ¿qué objeto tenía el Concierto de 1878?. Creemos firmamente que la aparición de éste último viene a reconocer y regular una situación de hecho existente: que las provincias de Vizcaya, Guipúzcoa y Alava, las tres provincias vascongadas, conservaban sus ventajas tributarias tradicionales y que no las perdieron como perdieron otros privilegios forales (1).

(1). En este sentido PAYNE, STANLEY, G.: ob. cit. pág. 104 y ARECHAVALA IBIETA, artículo citado pág. 52.

En lo referente a Navarra tenemos una Ley de 10 de enero de 1877, por la que se aplica a esta provincia el art. 6 de la Ley de 21 de julio de 1876 y que pasamos a analizar.

La Ley de 10 de enero de 1877.

El artículo 6 de la Ley de 21 de julio de 1876 establecía que "El Gobierno queda investido por esta Ley de todas las facultades extraordinarias y discrecionales que exija su exacta y cumplida ejecución".

Pues bien, la Ley de 10 de enero de 1877 aplica el referido art. 6 a Navarra, puesto que el Gobierno haciendo uso de tales facultades extraordinarias y discrecionales, suspende las garantías constitucionales en toda la Península (art. 2) y, - por tanto, también en la citada provincia. Al mismo tiempo el art. 5 de la Ley de 1877 dice que se aplicará a Navarra la extensión de los deberes que la Constitución de la Monarquía impone a todos los españoles. Estos deberes ya hemos visto que - aludían tanto al servicio militar como a la contribución, en - proporción de sus ~~haberes~~ a los gastos del Estado.

Ya tenemos, pues, todo el panorama histórico completo: a finales del siglo XIX las provincias Vascongadas y Navarra, de ben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, en pro porción a sus haberes, Vascongadas, porque así lo establecen - la Ley de 21 de julio de 1876 y Navarra en virtud de lo dispues to en la de 10 de enero de 1877.

Al tener que contribuir "en proporción a sus haberes" se entiende que tendrán un cupo proporcional a sus disponibilidades que deberá entregarse a la Hacienda Pública española. Esta forma de contribuir, por un sistema de cupo, representa un reconocimiento de los privilegios fiscales vasco-navarros, que - perduraron, pese a la pérdida de casi todos los demás privilegios forales.

CAPITULO II

LOS CONCIERTOS ECONOMICOS

1.- Concepto.

A la hora de dar un concepto de los Conciertos Económicos, nos encontramos con una serie de autores que han afrontado el tema y de los cuales vamos a ir entresacando sus definiciones, para poder, de esta forma, tener una idea clara del significado que dicho término alcanza en el campo tributario.

En primer lugar, el profesor SAINZ DE BUJANDA (1) define los Conciertos Económicos, como aquel sistema que el Gobierno, en uso de las facultades que tiene atribuidas, mantiene en determinadas provincias españolas, y que supone que tales provincias contribuyen al sostenimiento de las cargas públicas por un régimen especial distinto en la forma, pero no en su naturaleza jurídica, del que tienen las demás Corporaciones locales.

VICENTE-ARCHE (2), por su parte, dice que los Conciertos Económicos entre el Estado y las Diputaciones respectivas, determinan simultáneamente la aplicación del sistema tributario de la Hacienda del Estado en las provincias afectadas y el ámbito del poder tributario que se reconoce a las respectivas Diputaciones.

Para CARRETERO PEREZ (3) los referidos Conciertos son una modificación del régimen foral administrativo, consistente en un

-
- (1). SAINZ DE BUJANDA, F.: "Notas de Derecho Financiero" Tomo I, vol. II. Sección de Publicaciones e Intercambio de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid. Madrid, 1967, págs. 12-13.
 - (2). VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando: "Hacienda Pública y Administración Pública" en Hacienda Pública Española nº 26. Madrid 1974, pág. 118.
 - (3). CARRETERO PEREZ, Adolfo: "Derecho Financiero". Santillana, S.A. de Ediciones, Madrid, 1968, pág. 611.

sistema concertado en virtud del cual las Diputaciones Forales apotan una suma de dinero fija al Estado, y que recaudan en régimen de autonomía, mientras que el Gobierno establece los impuestos generales a toda la nación.

ABELLA Y GARCIA DE EULATE (1) entiende que por los Conciertos Económicos el Estado fija los cupos contributivos que deben satisfacer las provincias concertadas.

MARTINEZ CACHERO (2), a la hora de definir los Conciertos Económicos en su "Diccionario de Hacienda y Derecho Fiscal", - dice que "son los convenios celebrados por la Hacienda con las provincias de Alava y Navarra para fijar las cuotas que por - las distintas figuras impositivas han de satisfacer anualmente las Diputaciones de dichas provincias: obedecen pues, estos - conciertos económicos a un régimen de excepción". Al mismo - tiempo hace una remisión a la expresión "Regímenes Tributarios Especiales" que define como "aquellas situaciones fiscales pecu- liares que, por motivos político-históricos, existen en Espa- ña y en las cuales la forma de exacción de la mayoría de los - tributos del Estado difiere de la general que rige en las pro- vincias de régimen común, como regímenes especiales existen - hoy día (3) los de Alava, Navarra, Canarias, Ceuta y Melilla".

Vamos a hacer un alto en estas definiciones de MARTINEZ - CACHERO. Fijemos la atención en que, hay ya dos términos dife- rentes: por un lado están los Regímenes Tributarios Especiales, y por otro, los Conciertos Económicos; se hace necesario pues, delimitar las fronteras, o conexiones, en su caso entre ambas expresiones.

Pero es que surge aún otro problema: los Conciertos Econó micos los define como aquellos "convenios", es decir, - que también aparece la palabra "convenio" referida a los Con- ciertos. ¿Quiere esto decir que es indiferente llamar "conve- nio" o "concierto" a estos regímenes especiales de Alava y Na- varra?.

(1). ABELLA Y GARCIA DE EULATE, Alfonso M^a.: "Las otras espe- cialidades forales de Alava", págs. 29-30.

(2). MARTINEZ CACHERO, L.A.: "Diccionario de Hacienda y Dere- cho Fiscal". Ediciones Pirámide. Madrid, 1975, págs. 37 y 158.

(3). La definición aludida se refiere al año 1975.

Como vemos, aquí hay dos cuestiones que deben ser perfectamente diferenciadas: primeramente, delimitar el alcance a los términos "Regímenes Tributarios Especiales" y "Conciertos Económicos" y en segundo lugar, establecer si hay o no, identidad entre las palabras "Concierto Económico" y "Convenio".

En lo referente a la primera, es obvio que el término "Regímenes Tributarios Especiales" es más amplio que el de "Conciertos Económicos", puesto que éstos últimos son los regímenes tributarios especiales que tienen las provincias de Alava y Navarra y que, en su día, también tuvieron las de Vizcaya y Guipúzcoa (1). Por tanto, los Conciertos Económicos suponen siempre un régimen especial en materia tributaria que solo afecta a aquellas provincias que lo tengan concedido. Las provincias que no disfruten del mismo (como es el caso de Canarias, Ceuta y Melilla), también gozarán de un régimen tributario especial, pero que no tiene la consideración de Concierto Económico.

Dicho de otra forma: todo Concierto Económico es un Régimen Tributario Especial, pero no todo Régimen Tributario Especial supone un Concierto Económico.

La segunda cuestión aquí planteada, requiere más matizaciones. Es curioso observar, como gran parte de los autores emplean indistintamente los términos "concierto" y "convenio", o bien aplican uno u otro según la provincia a la que se están refiriendo.

Así, por ejemplo, JAIME IGNACIO DEL BURGO (2) cuando alude a Navarra emplea la palabra "Convenios Económicos" y esto lo hace en todas las ocasiones que se le presentan, es decir, no de un modo esporádico (3). De la misma forma actúa JAVIER -

(1). En el momento de redactar estas líneas, el Consejo de Ministros celebrado el día 14 de noviembre de 1.975, presidido por el todavía Príncipe de España D. Juan Carlos I, decidió dar cauce al establecimiento de un régimen administrativo especial para Vizcaya y Guipúzcoa, lo cual supondría la aparición de un nuevo Concierto Económico para dichas provincias, que continuaría la línea que se interrumpió en 1937 con motivo de la Guerra Civil Española 1936-39.

(2). DEL BURGO, JAIME IGNACIO: "Aspectos jurídicos del régimen fiscal de Navarra" en Hacienda Pública Española nº 13. Madrid 1971, pág. 138.

(3). Véanse las obras de dicho autor: "Régimen fiscal de Nava-

NAGORE (1). Vemos, pues, como encontramos autores para los -
cuales la palabra Convenio solamente es aplicable al régimen
fiscal de Navarra, mientras que la de Concierto lo es para el
de Alava.

Junto a estos autores, entre los cuales se encuentra el
profesor ALBIÑANA, tenemos la gran mayoría doctrinal que em--
plea indistintamente ambos términos, como puede ser el caso -
de AMOROS RICA (2) entre otros muchos.

Creemos que no debe pasarse frívolamente sobre esta cues--
tión meramente terminológica, porque debemos emplear el mayor
rigor verbal a la hora de aludir a un sistema que, como es el
caso del tributario, tiene sus propios vocablos específicos.

La solución que se nos ocurre más acertada es la siguien
te: en primer lugar, definir los Conciertos Económicos, en ge
neral, como aquellos regímenes tributarios especiales que dis
frutan las provincias de Alava y Navarra, en el momento pre--
sente, y del que también participaron anteriormente Vizcaya y
Guipúzcoa, por el cual se determinan las cuotas del Tesoro de
los tributos del sistema tributario general que deben satisfa--
cer periódicamente las citadas provincias al Estado, en vir--
tud de un privilegio tributario y de un fundamento histórico
político.

La presente definición puede desmenuzarse a la luz de -
las siguientes notas características de todo Concierto Econo--
mico.

a) Su carácter especial dentro del campo tributario:

Como ya hemos tenido ocasión de señalar más arriba, -
los Conciertos suponen siempre un régimen especial en
materia tributaria, referido únicamente a dos de las
provincias que disfrutaban de estos regímenes especia--
les, es decir, Alava y Navarra.

rra" Editorial Aranzadi, Pamplona, 1972: cuyo subtítulo
es precisamente "Los Convenios Económicos" y "El Fuero:
pasado, presente y futuro" EUNSA, Pamplona 1975, pág.89,
por citar solo algunas.

- (1). NAGORE, J.J.: "Los Fueros de Navarra" artículo publicado
en la Revista "Nuestro Tiempo" (117-118) Marzo-Abril 1964,
pág. 480.
- (2). AMOROS RICA, NARCISO: "Conciertos Económicos, pág. 783.

b) Su carácter recaudatorio:

Decimos que tienen carácter recaudatorio, porque lo - que se concierta entre Estado y Diputación son las - cuotas tributarias que deben satisfacer las citadas - provincias. El art. 1 del Reglamento General de Recau - dación, de 14 de noviembre de 1968, expone que la ges - tión recaudatoria consiste en el ejercicio de la fun - ción administrativa conducente a la realización de - los créditos y deudas, que constituyen el haber del - Estado, y, en su caso, de las Entidades locales. Como vemos, se alude al término "deudas", entre las cuales se encuentra la Deuda Tributaria, cuyo concepto lo da el art. 58 de la Ley General Tributaria de 28 de di - ciembre de 1963. Este artículo dice que la deuda tri - butaria estará constituida por la cuota tributaria - (tipo de gravamen sobre la base liquidable) más los - recargos y sanciones que, en cada caso, se determinen. Según esto, podemos afirmar que no hay deuda tributa - ria si previamente no existe cuota del Tesoro; por - ello, entendemos que la recaudación es una función ad - ministrativa que solo puede iniciarse una vez que exis - te deuda susceptible de recaudarse, y como tal deuda no existe sin que haya cuota tributaria (principal - elemento integrante de aquella), el origen real y efec - tivo de la gestión recaudatoria es el momento en que se determina la cuota tributaria (1).

Llevando esta hipótesis al campo de los Conciertos Económicos, se llega inevitablemente a la conclusión de que en los mismos nos encontramos ante una función de recaudación, desde el momento en que lo que allí - se determina son cuotas del Tesoro.

c) Su carácter temporal:

Los Conciertos Económicos tienen establecido su plazo de vigencia con lo cual, desde el mismo momento de su

(1). Véase nuestro libro "Derecho Financiero". Librería ICAI, Madrid 1975, pág. 213.

nacimiento, ya se conoce cuando van a dejar de estar vigente; por tanto, su carácter temporal es evidente (1). En el caso de Navarra, aunque su régimen tributario no esté sometido a limitaciones en el tiempo, también puede afirmarse que cumple tal carácter de temporalidad, puesto que existen en la referida provincia impuestos administrados en régimen común y a los que les son de aplicación las leyes y reglamentos de la Hacienda Pública; estos tributos están, pues, sujetos a todas las modificaciones que acaezcan al sistema tributario español, y su temporalidad, por tanto, es obvia, ya que tales modificaciones se producen frecuentemente en el referido sistema.

d) Su carácter de privilegio tributario:

La propia Administración ha querido dejar sentado en alguna ocasión el carácter de "notorio privilegio" - que para las provincias concertadas tienen estos regímenes. Sirva como botón de muestra el Preámbulo - del Decreto-Ley de 23 de junio de 1937, donde se dice que tales Conciertos suponen una especial situación tributaria que ciertas provincias de España disfrutan y que constituye para los avencidados en ellas una excepción o "notorio privilegio" en la presión fiscal que soportan el resto de los contribuyentes españoles.

Independientemente de esta alusión que aparece recogida en una norma de Derecho Positivo, es evidente que nos encontramos ante un privilegio tributario, - desde el momento en que estamos ante un régimen tributario especial.

e) El carácter histórico-político de su fundamento:

El nacimiento de estos sistemas se puede localizar - en el tiempo después de la Primera Guerra Carlista,

(1). En el caso de Alava la duración del Concierto es de veinticinco años, mientras que el de Navarra no está sujeto a limitaciones temporales (todo ello referido, claro está, al régimen especial tributario vigente en la actualidad).

que ya hemos examinado en el capítulo anterior. A - partir de ahí, primero se reconocen los Fueros de - las provincias vascongadas y de Navarra, para ir pasando después por una serie de vicisitudes que llevan a sucesivas pérdidas de privilegios forales (todo ello debido a razones políticas) pero dejándose subsistentes los privilegios fiscales.

De la misma forma que fueron motivos políticos los que concedieron todos los privilegios que los fueros entrañan y también fueron políticas las razones por las que tales privilegios se suprimieron en gran medida, también tiene un fundamento político el hecho de que se dejen subsistentes aquellos privilegios - que se refieren al campo tributario.

- f) El carácter de generalidad que tienen los tributos - concertados:

Por el sistema de Conciertos nos encontramos con unas provincias que deben pagar al Estado anualmente una cantidad proporcional del total de lo que ellas recauden. Ahora bien ¿cuáles son los tributos que recaudan estas provincias?, ¿son los mismos tributos del sistema tributario general, o se trata de tributos diferentes a éstos?.

La respuesta es muy sencilla; las provincias concertadas están sometidas al sistema tributario general, por lo que sus tributos son los mismos que en las demás provincias; lo único que varía es la forma de gestión de dichos tributos.

Con esto tenemos ya resuelto nuestro primer interrogante planteado: el del concepto. Nos falta ahora el problema de la terminología ¿es un "concierto" siempre un "convenio, o son términos distintos?.

Creemos que, aun manteniendo la terminología generica de Conciertos Económicos, debe llamarse "Convenio" al régimen fiscal de Navarra y dejar la palabra "Concierto" para el de Alava. Nuestras razones son las siguientes, todas ellas basadas en Derecho Positivo:

1º. En la Exposición de Motivos de la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra, aprobada por una Ley de 1 de marzo de 1973 se dice que "de conformidad con la Ley de 16 de agosto de 1841 se exige el procedimiento de CONVENIO para introducir reformas legislativas en Navarra".

2º. En la Disposición final 1ª de la citada compilación se exige "nuevo CONVENIO previo con la Diputación Foral al efecto de su ulterior formalización" para poder modificar la compilación.

3º. Además de éstos, las mismas normas legales desechan la terminología de "Conciertos Económicos" cuando se refieren al caso navarro, y así por ejemplo, vemos aparecer un texto tributario con el nombre de "Texto en el que se fija la aportación de Navarra al sostenimiento de las cargas generales de la Nación y se armoniza su peculiar régimen fiscal con el general del Estado" (1).

4º. La Ley de 16 de agosto de 1841, no fue en su origen un Concierto, como muy acertadamente apunta VICENTE-ARCHE (2), puesto que se limitó a establecer un cupo contributivo global en concepto de contribución directa (1.800.000 reales anuales, como hemos tenido ocasión de ver en el capítulo precedente), mientras que en las Provincias Vascongadas, se cumplía perfectamente la idea de Concierto, ya que el art. 3 de la Ley de 21 de julio de 1876 (también visto anteriormente) declaraba a las Provincias Vascongadas obligadas a pagar en la proporción

(1). Véase VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: artículo citado, pág. 121.

(2). Vid. VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: artículo citado, pág. 121, nota (79).

que les corresponda y con destino a los gastos públicos, las contribuciones, rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios que se consignen en los Presupuestos Generales del Estado. Como vemos, cuadra perfectamente en la idea de Concierto lo acontecido en las provincias vascas originariamente, pero no así lo que sucedió con Navarra.

5º. También la Jurisprudencia hace aportaciones en este tema, aunque contemplando supuestos distintos al que nos ocupa. Así, la sentencia de la sala 3ª del Tribunal Supremo, de fecha 12 de diciembre de 1961 califica a la Ley de 8 de noviembre de 1941 por la que se aprobó un Concierto Economico con Navarra, de CONVENIO-LEY, aludiendo al tema con esta misma palabra en repetidas ocasiones (1).

6º. La referida Ley de 8 de noviembre de 1941, a la que alude la Sentencia comentada, en su Disposición Sexta, se refiere al Concierto Economico empleando la palabra "Ley". Cierro que no usa el término "Convenio" como con gran imprecisión señala la Sentencia en cuestión, pero el hecho de que tampoco emplee el de Concierto también es significativo.

En resumidas cuentas, que entendemos la conveniencia de precisar los términos, empleando para el caso de Alava el de "Concierto" y reservando para Navarra el de "Convenio", aunque no negamos el que, en términos generales, a estos regímenes tributarios especiales se les aplique la denominación de "Conciertos Económicos", pero siempre y cuando no se particularice en ninguno de los dos hoy existentes.

2.- Contenido.

Para ver cuál es el contenido de los Conciertos Económicos vamos a ir examinando qué es lo que disponía cada uno de los que han estado vigentes a lo largo del tiempo, ya que esto nos permitirá hacernos una idea exacta de lo que con ellos se ha pretendido.

(1). Vid. NAGORE, J.J.: ob. cit. pág. 484 y 485 y VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: artículo citado, pág. 122, nota (83)."

Al objeto de ver todo el proceso evolutivo de los Conciertos haremos, primeramente, una clasificación en el tiempo, que es la siguiente (1).

a) Hasta la Primera Guerra Carlista, las provincias Vascongadas y Navarra gozaban de autonomía fiscal, y contribuían a los gastos generales del Estado, mediante subsidios y donativos.

b) Desde 1841 a 1876 se regían tales provincias por un régimen de cupo con autonomía recaudatoria.

c) Desde 1876 ya se rigen por el sistema de Conciertos Económicos.

Es decir, que solo a partir de 1877 podemos determinar - cuales han sido los Conciertos Económicos que han estado vigentes hasta la Guerra Civil Española de 1936 y que han sido:

A) Para las Provincias Vascongadas:

- 1878, Real Decreto de 28 de febrero de 1878.
- 1887, Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1887.
- 1894, Real Decreto de 1 de febrero de 1894.
- 1906, Real Decreto de 13 de diciembre de 1906.
- 1925, Real Decreto de 9 de junio de 1925.

B) Para Navarra:

- 1877, Real Decreto de 19 de febrero de 1877.
- 1927, Real Decreto-Ley de 15 de agosto de 1927.

Vamos a ir analizando el contenido de estos Conciertos Económicos:

Provincias Vascongadas:

El primer Concierto Económico con estas provincias fue aprobado por un Real Decreto de la Presidencia del Consejo -

(1). Vid. CARRETERO PEREZ, A.: ob. cit. pág. 613.

de Ministros de fecha 28 de febrero de 1878 y es curioso resaltar que dicho Concierto no se formalizo con ningún órgano foral, puesto que las Juntas forales habían sido suprimidas en 1877. Los órganos que intervinieron, pues, en representación de las provincias concertadas fueron las Diputaciones provinciales (1).

Este Real Decreto establecía el Concierto Económico para las provincias vascas y señalaba que el mismo tendría una duración de ocho años (2), aunque, posteriormente, y debido al fallecimiento de Alfonso XII se prorrogó por un año más. También se determinaban los cupos que por las distintas contribuciones nacionales (3) habían de satisfacer anualmente - las tres provincias.

Este Concierto de 1878 se revisa por primera vez en 1887, es decir, cuando transcurren los ocho años de vigencia, más - el de prórroga. Es en la Ley de Presupuestos de 29 de junio - de 1887 donde aparecen reflejadas las cuotas con las que debían contribuir Vizcaya, Guipúzcoa y Alava, estableciéndose - asimismo las correspondientes deducciones en concepto de premio de cobranza, sostenimiento de la fuerza armada foral (que en Alava se conocía con el nombre de los "Miñones") e intereses y amortización del capital invertido en la construcción y conservación de carreteras de carácter general. Para poder cumplir en la mejor medida posible las obligaciones que establece el Concierto, la propia Ley de Presupuestos declara investidas a las Diputaciones provinciales no solo de las atribuciones - que tuvieran conferidas con anterioridad a la fecha del primer Concierto (28 de febrero de 1878), sino también de las que con posterioridad a la misma viniese ejercitando.

La segunda revisión del Concierto se produce en 1894, y - queda reflejada en el Real Decreto de 1 de febrero de 1894. -

(1). Vid. ABELLA Y GARCIA DE EULATE, Alfonso M^a. ob. cit. pág. 29.

(2). Aquí aparece la característica de temporalidad que veíamos al hablar del concepto de los Concierdos Económicos.

(3). Esta nota es la que hemos visto con el título de generalidad que tienen los tributos concertados, puesto que el - propio texto del Concierto alude a contribuciones nacionales.

Por este Real Decreto se establece la duración del Concierto en trece años, justificando la misma en el preámbulo de dicho texto, donde se dice que dicha duración se debe a la necesidad de tener "principalmente en cuenta que la región vascongada por natural inclinación a sus tradiciones, necesita el concurso del paso del tiempo para aclimatar las reformas económicas". El art. 14 del Real Decreto que venimos comentando dispone que las Diputaciones provinciales de Vizcaya, Guipúzcoa y Alavá, continuaran investidas, tanto en el orden administrativo, como en el económico, de todas las atribuciones que vienen ejerciendo. Es decir, que ratifica todo lo referente a las potestades que les fueron otorgadas a dichas provincias como consecuencia de sus Conciertos Económicos.

Esta segunda revisión del Concierto tuvo, durante el plazo de su vigencia, una modificación, aceptada tanto por el Gobierno como por la Diputación, y que se aprobó por el Real Decreto de 25 de octubre de 1900.

El cuarto Concierto Económico se autorizó en 1906, concretamente por un Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, de cuyo articulado vamos a entresacar el art. 15, por tratarse de una disposición que, aún manteniendo la misma tónica de reconocimiento de atribuciones para las Diputaciones provinciales que observaban sus antecesores, esta vez le pone una limitación. El citado art. 15 establece que las Diputaciones de Vizcaya, Guipúzcoa y Alava continuaran investidas de todas las atribuciones administrativas y económicas de que venían disfrutando, pero sin poder nunca adoptar disposición tributaria alguna que se halle en contradicción con los pactos internacionales que España realice con las naciones extranjeras.

El siguiente Convenio, que haría el número quinto de los existentes con las provincias vascongadas antes de producirse el Alzamiento Nacional y con él nuestra Cruzada de Liberación, no se produjo hasta 1925; sin embargo, antes de aparecer el mismo aconteció un hecho importante en la historia de estas provincias, y fué la aparición por Real Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924 del llamado Estatuto Municipal, dictándose una Real Orden de 14 de abril de ese mismo año, por la que se re-

gulara la aplicación de dicho Estatuto en las provincias Vascongadas, y se ordenaba que las mismas, previa audiencia de sus respectivos Ayuntamientos, redactasen las Ordenanzas que hubiesen de armonizar su régimen económico-administrativo con la autonomía concedida a todos los Ayuntamientos de la Nación (1).

El 21 de octubre de 1924 se aprobó el Real Decreto sobre aplicación del referido Estatuto Municipal en las provincias vascas, para ser, por fin, aprobado el Estatuto Provincial el 20 de marzo de 1925. Este Estatuto Provincial proclama en su disposición transitoria 11 que "las Diputaciones Vascongadas conservaran las facultades que les concede su régimen especial de Concierto Económico con el Estado, en lo que difieran de esta Ley, no siéndoles aplicables los preceptos de la misma que entrañen alteración del vigente régimen tributario".

Dejando bien sentado la existencia de estos dos Estatutos, el Municipal y el Provincial, el quinto Convenio nació bajo la influencia de lo dispuesto en ellos. Concretamente el día 9 de junio de 1925 se nombra, mediante un Real Decreto, una comisión mixta para redactar el nuevo Concierto. En dicha redacción se señala que la duración del mismo sería de veinticinco años a partir del 1 de enero de 1927 (porque se quiere esperar a que salga el Reglamento del Concierto) y en la Base 7ª se hace una remisión al art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, para volver a dejar subsistentes las atribuciones que en el mismo se reconocían a las Diputaciones provinciales.

El Reglamento del Concierto aparece el día 24 de diciembre de 1926 y en el art. 48, además de volver a insistir nuevamente en las facultades económico-administrativas de las Diputaciones, que siguen inalterables, se añade que en cuanto al sistema tributario, las Diputaciones vascas tendrán amplias facultades pa-

(1). Esas Ordenanzas deberían ser aprobadas por el Gobierno, una vez estuviesen redactadas. En el caso de Alava la Diputación encomendó los trabajos a una Comisión compuesta por varios Diputados y los representantes de los Ayuntamientos de Vitoria, Laguardia, Amurrio y Salvatierra que formularon en el mes de julio de 1924 un proyecto de Bases para la correspondiente Ordenanza de adaptación del Estatuto Municipal (vid. ABELLA Y GARCIA DE EULATE, ob.cit.pág. 32).

ra establecer el que estimen procedente, con la única limitación de que no adopten disposición alguna que se halle en contradicción con los pactos internacionales que celebre España con las naciones extranjeras (hasta aquí no añade nada nuevo) ni se refiera a las contribuciones, rentas o impuestos cuya administración se reserve el Estado (esta es la principal innovación del Concierto, puesto que se deja abierta la posibilidad de que el Estado controle determinados tributos sin contar con la Diputación provincial).

Con esto, tenemos todo el panorama de los Concierptos Económicos con estas provincias (Vizcaya, Guipúzcoa y Alava) hasta el año 1937. En lo que respecta al contenido de los mismos pueden servirnos las siguientes notas características que señala ABELLA (1):

- a) Inalterabilidad de los cupos contributivos durante el tiempo fijado al efecto.
- b) Modificación de los referidos cupos al renovarse los Concierptos en proporción a las alteraciones de riqueza de las provincias o las bases impositivas de la Hacienda estatal.
- c) La especialidad en cuanto a las facultades económicas y administrativas de las Diputaciones provinciales.

Navarra.

Navarra durante el período de tiempo anterior a la Guerra Civil española de 1936 ha disfrutado de dos Convenios, el de 1877 y el de 1927.

El primero de ellos tuvo una serie de circunstancias rodeándole que merecen ser recogidas aquí y que son expuestas por DEL BURGO (2).

(1). Vid. ABELLA Y GARCIA DE EULATE, Alfonso M^a.: ob.cit.pág. 32.

(2). Véanse las obras de JAIME IGNACIO DEL BURGO: "El Fuero: pasado, presente y futuro" EUNSA. Pamplona 1975 pág. 88: "Régimen fiscal de Navarra". Editorial Aranzadi, Pamplona 1972, pág. 28 y "Aspectos jurídicos del régimen fiscal de Navarra" en Hacienda Pública Española, nº 13, Madrid 1971, pág. 138.

Todas las dificultades surgieron con la Ley de Presupuestos de 21 de julio de 1876 que, en su art. 24 autorizaba al Gobierno para que exigiese en la provincia de Navarra la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería en la misma proporción que en las demás provincias y para que fuera estableciendo en Navarra una exacta proporción entre los ingresos de la misma por todos los conceptos y las demás provincias, dejando siempre a salvo las modificaciones de forma que las circunstancias locales exigiesen.

Es decir, que el art. 24 de la Ley de 1876 pretendía dos cosas:

- que Navarra contribuyese a las cargas generales de la nación con exacta proporción a como contribuían las provincias españolas.

- y que la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería tuviese plena vigencia en Navarra.

El Gobierno decidió nombrar al conde de Tejada Valdosera como Comisario regio, para que discutiese con la Diputación navarra las posibilidades de aplicación que tenía el art. 24 en cuestión, dando comienzo las conversaciones entre ambas partes el día 6 de enero de 1877 en Pamplona.

La Diputación provincial sostenía que no se podía aplicar la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería en Navarra, por tratarse de un concepto tributario nuevo, y que, por tanto, no existía en 1841, cuando apareció la llamada por los navarros "ley paccionada" de 16 de agosto de 1841. Al no venir dicha contribución recogida en esta última ley, la Ley presupuestaria, que era ley ordinaria, estaba introduciendo modificaciones en una "superley" como era la de 1841, al implantar un nuevo tributo en Navarra. Desde el punto de vista navarro, y partiendo de la base de que para ellos esa "ley paccionada" de 1841 es superley y no se puede modificar por ley ordinaria posterior, el razonamiento era consecuente.

En lo que respecta al primer punto, es decir, a la contribución de Navarra en exacta proporción a como contribuían las otras provincias españolas, la Diputación sostenía el criterio

de que solo contribuiría con tal proporcionalidad, si se hacían las deducciones procedentes y siempre que se observase la ley de 1841, estableciéndose el cupo de contribución en ocho millones de reales.

Al final solo se llegó a un acuerdo en este último sentido y se ratificó el Convenio mediante el Real Decreto de 19 de febrero de 1877, elevándose la aportación de Navarra a las cargas de la nación a la cifra de dos millones de pesetas. Esto significa que por el presente Convenio no se aplicaron a Navarra las contribuciones estatales, sino que se elevó la aportación navarra solamente.

Este Convenio tuvo una duración de cincuenta años, puesto que el segundo no se produjo hasta 1927, surgiendo en ese periodo de tiempo la aparición del Estatuto Municipal de Navarra, que se firmó el 3 de noviembre de 1925 y fué promulgado mediante Decreto-Ley el día 5 del referido mes y año.

El segundo Convenio con Navarra se produce el día 12 de agosto de 1927, fecha en que se firma en Madrid el Acta del mismo, y entra en vigor mediante un Real Decreto-Ley de 15 de agosto de ese año.

La Diputación navarra anuncia a los navarros la firma de este nuevo Convenio mediante una nota en la que se dice textualmente: "Esta Diputación, de conformidad con lo propuesto por el Consejo Foral Administrativo (1), y después de conocer la opinión general del país, acordó aceptar la invitación dirigida por el Gobierno de su Majestad para tratar sobre la elevación del cupo tributario de la provincia, establecido en virtud del Convenio (2) aprobado por Real Decreto de 19 de febrero de 1877, por estimar que el considerable aumento de las cargas del Estado, el crecimiento de la riqueza y la depreciación

(1). El Consejo Foral Administrativo fué creado en 1898 con el carácter de órgano consultivo de la Diputación Foral, que fué la creadora del mismo. A partir de 1925, fecha del Estatuto Municipal de Navarra, el Consejo posee no solo funciones consultivas, sino también facultades decisorias en materias del régimen local (Vid. DEL BURGO "Aspectos jurídicos..." pág. 139).

(2). Otra prueba más de como en documentos oficiales se emplea la palabra "Convenio" referida al régimen especial tributario de Navarra.

de la moneda desde aquella fecha justificaban suficientemente la revisión del cupo expresado".

A la vista de estas notas se puede perfectamente establecer cuáles son las razones por las que se aconseja la revisión del cupo:

- el considerable aumento de las cargas del Estado,
- el crecimiento de la riqueza, y
- la depreciación de la moneda.

En el preámbulo de este Convenio se alude a la necesidad de convocar a la Diputación de Navarra no sólo para proceder a la revisión de su cupo contributivo, sino también para acomodarlo a las características de la etapa económico-financiera - que estaba viviendo el Estado en aquella época. Para ello, el Real Decreto-Ley contenía un cuadro global de las reglas de aplicación de los distintos tributos de Estado en la provincia navarra.

Al mismo tiempo se produce una alusión expresa al régimen jurídico-económico especial de Navarra, puesto que en el preámbulo se dice que tal sistema "es íntegramente respetado por el Gobierno, celoso defensor de estas peculiaridades tradicionales, en tanto no pugnen con el supremo interés de la Nación".

La principal característica del referido Convenio, al menos en un aspecto meramente recaudatorio, fué la de elevar el cupo contributivo de la provincia a la cifra de seis millones de pesetas; esto representa que se pasó de los dos millones de pesetas convenidos en el Convenio de 1877 a los seis actuales, con el consiguiente aumento de cuatro millones entre un Convenio y otro (art. 1 del Real Decreto-Ley).

En el tantas veces mencionado Convenio también se formulan algunas declaraciones para fijar con la mayor exactitud posible ciertas atribuciones, tanto de la Diputación como del Estado, reconociendo a aquella la amplia esfera de acción autónoma que le era precisa para el cumplimiento de sus fines en el orden tributario.

Como ejemplo de esto tenemos el art. 3 por el cual se reconocen a la Diputación de Navarra amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estima procedente, siempre que no se oponga a los pactos internacionales, al presente Real Decreto-Ley que comentamos, ni a las contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado. También podía dicha Diputación recabar la cooperación de los funcionarios del Estado que ejerzan sus actividades en Navarra, al objeto de aplicar y administrar el régimen tributario peculiar navarro (1).

La subsodicha Diputación quedaba facultada para someter a revisión en vía contencioso-administrativa sus propios actos, siempre que los considerase lesivos para los intereses provinciales, pero carecía de tal facultad de revisión contra el Estado y no le podían afectar las sentencias que se dictasen (art. 3,3 del R. D.-L.).

En lo referente al reparto, cobranza e ingreso en las Cajas del Tesoro del cupo convenido, sería la propia Diputación quien se encargara de tales operaciones, abonándose por los gastos y quiebras de todas clases que se le originasen por este servicio la cantidad de doscientas cincuenta mil pesetas - (art. 3,4).

La forma de ingresar el cupo adoptado era anual, haciéndose el mismo en la Delegación de Hacienda de Navarra, por cuartas partes, en cada uno de los meses siguiendo al de expirar cada trimestre natural, exceptuándose de esta forma el pago correspondiente al cuarto trimestre de cada año que debería hacerse necesariamente dentro del mes de diciembre (2).

La Administración del Estado quedaría siempre facultada para llevar a cabo la inspección necesaria para el cumplimiento

-
- (1). El propio art. 3, en su primera disposición, dice que - "se reconocen a la Diputación navarra, para la fiscalización y exacción de los tributos establecidos por ella, - las mismas facultades que asisten a la Hacienda Pública, pero limitándose estas atribuciones a su propio territorio".
- (2). Es decir: enero, febrero y marzo se ingresaría en abril; abril, mayo y junio, en julio; julio, agosto y septiembre, en octubre y octubre, noviembre y diciembre, en diciembre, en lugar de hacerlo en enero del año siguiente.

to de los fines propios y de los del Convenio (art. 3,5).

Los tributos que se aplicaban en Navarra y que regulaba el Convenio eran los siguientes:

- Contribución Territorial (arts. 1 y 2 y disposición 1ª).
- Contribución Industrial (art. 2 y disposición 2ª).
- Contribución sobre las Utilidades (art. 2 y disposiciones 3ª, 4ª, 5ª y 6ª).
- Impuesto de Derechos Reales (art. 2 y disposición 7ª).
- Sello y Timbre (art. 2 y disposición 8ª).
- Impuesto sobre pagos del Estado (art. 2 y disposición 9ª).
- Impuesto de transportes terrestres y fluviales (art. 2 y disposición 10ª).
- Impuestos mineros (art. 2 y disposición 11ª).
- Impuesto sobre azúcares, alcoholes, cerveza, achicoria y carburo de calcio (art. 2 y disposición 12ª).
- Otros impuestos (1) (art. 2 y disposición 13ª).
- Cédulas personales (art. 2 y disposición 14ª).

No podemos dejar cerrado el tema de este Convenio sin alu-
dir a las vicisitudes que, en su elaboración, se plantearon en-
tre la Diputación y el Gobierno. En el preámbulo del Real De-
creto-Ley de 1927 se alude al tema, diciéndose en el mismo que
a la redacción de su articulado se ha llegado "con suma comple-
cencia" por parte del Gobierno y "después de larga tramitación
entre los comisionados de la Diputación de Navarra y los repre-
sentantes del Estado, que lentamente y en un ambiente de noble
compenetración patriótica fueron orillando las dificultades na-
da leves que tan arduo problema sugería".

Los comisionados navarros mantuvieron con firmeza los de-
rechos forales, y esto se logró, puesto que la propia Diputa-
ción manifestó cuanto le satisfacía haber coordinado sus puntos
de vista con los que, desde el primer momento, estimó justos -

(1). Se trata de: consumos, carruajes de lujo, alumbrado, apro-
vechamientos forestales y arbitrio de pesas y medidas.

del Estado, sin que padeciera lo más mínimo la esencia del - régimen privativo que aquella heredó de sus antecesores (1).

El jefe de la comisión del Gobierno, que negoció el Convenio con Navarra, D.JOSE CALVO SOTELO, escribió posteriormente sobre este tema: "Duras y profundas fueron mis contiendas con ellos (se refiere a los comisionados navarros), pero he - de reconocer las altas cualidades de rectitud y competencia - destacadas de modo singular por los señores URANGA (D.Pedro), BEUNZA, NAGORE y alguno más que no me acuerdo. Y he de confe- sar que su intransigencia fue mucho mayor en las cuestiones - de principio que en las de cifrado" (2).

Existe un último tema, de trascendencia tributaria, que aconteció en Navarra, durante el periodo de tiempo que media entre los dos Convenios con Navarra a que aquí hemos aludido, y del cual consideramos oportuno hacer una breve reseña. Se - trata del proyecto de Ley de Presupuestos que, el entonces Ministro de Hacienda, D.Germán Gamazo, presentó a las Cortes el día 11 de mayo de 1893 y en cuyo artículo 17 se decía que "El Gobierno usará inmedistamente de la autorización que le otor- ga el art. 8 de la Ley de 11 de julio de 1877, para aplicar a la provincia de Navarra las contribuciones, rentas e impues- tos que actualmente rigen y las que por la presente Ley se - crean en las demás provincias del reino".

Este artículo levantó una tremenda polvareda entre los - navarros, realizando la Comisión de Presupuestos de las Cor- tes una suavización del proyecto de Gamazo, que no satisfizo a Navarra y llegándose a una situación sumamente tirante, que acabó con la sustitución de Gamazo por Amós Salvador. El nue- vo Ministro de Hacienda presentó el 7 de junio de 1895 un nuevo proyecto a las Cortes que no llegó a debatirse en las mis- mas en ninguna de las legislaturas siguientes, con lo cual to

(1). Véase el preámbulo del Real Decreto-Ley de 15 de agosto de 1927.

(2). CALVO SOTELO, José: "Mis servicios al Estado. Seis años de gestión. Apuntes para la historia". Madrid 1931, pág. 91.

do quedó igual que estaba antes del proyecto de Ley de Gamazo (1).

3.- El Movimiento Nacional y las provincias concertadas.

Al rey Alfonso XII le sucede su hijo Alfonso XIII, y durante el reinado de éste (1886-1931) la situación política - española atravesó momentos muy difíciles. Los partidos políticos alcanzan una actualidad importantísima y se enzarzan - unos con otros en luchas constantes para ejercer el Gobierno; al mismo tiempo, los grupos obreros, que cada vez están más - organizados y son más poderosos, acuden a huelgas, de acentuado matiz revolucionario, para conquistar el poder (2).

En Vizcaya surgió una corriente separatista, que tuvo - su gran iniciador, oficialmente al menos, en Sabino de Arana y Goiri, aunque realmente puede verse el origen del separatismo vasco en su padre, Simón Arana, que fué uno de los más importantes armadores vizcainos. Simón Arana invirtió la mayor parte de su fortuna en ayudar a las tropas carlistas, durante las guerras de este mismo nombre; al ser derrotadas estas tropas, los Arana quedaron prácticamente en la ruina. Su hijo mayor, Luis, empezó a acariciar una ambiciosa idea para evitar nuevas derrotas a la causa carlista: congregar en un solo bando y bajo una misma bandera a todo el país Vasco, para poder llevarle a una autodeterminación (3).

Todas estas ideas impresionaron profundamente a su hermano Sabino hasta el punto de convertirle en el más destacado - promotor del separatismo vasco.

-
- (1). El proyecto de Ley de Gamazo se conoce en Navarra con el nombre de "La Gamazada" y algún autor (JAIME IGNACIO DEL BURGO) ha llegado a decir que el monumento a los Fueros, sito en el paseo de Sarasate, en Pamplona, conmemora la victoria navarra sobre Gamazo (véase la obra de dicho autor: "El fuero: pasado presente y futuro" EUNSA, Pamplona 1975, pág. 91).
 - (2). GARCIA GALLO, Alfonso M^a.: "Manual de Historia del Derecho Español" II Edición, Madrid 1964, pág. 119.
 - (3). ARECHAVALA IBIETA, en el artículo "Historia de E.T.A." - publicado en la revista "Meridiano dos mil" n^o 11, II época Dic. 1974, pág. 53-54.

En 1893 el separatismo que promulgaba Sabino Arana se reducía a Vizcaya, pero en seguida se inició una campaña para extenderlo a las provincias españolas de Alava, Guipúzcoa y Navarra, bajo el lema "Jaungoikoa eta lege Zarra" (Dios y nuestros fueros) (1).

Los seguidores de Arana se agruparon en el llamado Partido Nacionalista Vasco (P.N.V.) cuyo primer jefe fué el propio Sabino Arana, que ostentó la jefatura del Partido hasta dos meses antes de su muerte, acaecida el 25 de noviembre de 1903.

La situación, francamente anárquica, que vivía la Monarquía española llevó al Rey Alfonso XIII a confiar el Gobierno al capitán general de Cataluña, Miguel Primo de Rivera, marqués de Estella, cosa que hizo el 14 de septiembre de 1923, - Primo de Rivera iba a gobernar primeramente con un Directorio militar de generales (del que se esperaba pudiese reestablecer en poco tiempo la normalidad) y luego con un Gobierno de elementos civiles a partir del día 2 de diciembre de 1925.

No se pueden arreglar las cosas tampoco con este sistema, y el capitán general Primo de Rivera dimite el 28 de enero de 1930, conociéndose a su período de Gobierno (1923-1930) como "Dictadura" debido a que gobernaba manteniendo suspendida la Constitución Española (2).

Todo lo que estaba aconteciendo en España obligó al Rey Alfonso XIII a salir de España, aunque sin renunciar a sus derechos (3), lo que supuso la instauración de la II República, el 14 de abril de 1931.

(1). No solamente intentaron los separatistas de Bilbao extender su ideología a las provincias españolas citadas, sino también a las francesas de Benabane (o Baja Navarra), La bourde (costa del país vasco-francés, al sur de Adour) y Zuberoa o Soule (alrededor de Tasdet). (Véase el artículo citado en ARECHAVALA).

(2). Vid. GARCIA GALLO, A.: ob. cit. "pág. 955.

(3). Así lo dice el Rey en un "Manifiesto al país" entregado poco antes de abandonar el Palacio Real de Madrid y salir para Cartagena, punto por el que abandonó España.

Durante la vigencia del régimen republicano el P.N.V. - defiende la creación de un País Vasco en el que quedasen integradas las tres provincias Vascongadas y Navarra. Sus esfuerzos se vieron compensados con la aprobación de un anteproyecto de Estatuto Vasco en una reunión celebrada en Estella el 14 de junio de 1931, y en cuyo logro se contó con el apoyo de los tradicionalistas españoles. Esto representa, que en 1931 los separatistas del P.N.V. pactaron con los grupos - de las derechas (1).

De todas formas, no se consiguió avanzar nada, porque el Proyecto de Estella, aunque se entregó al Jefe del Gobierno, Niceto Alcalá Zamora, quedó olvidado, no solo por su Gobierno, sino por el que le sucedió.

La relación que surgió entre Nacionalistas Vascos y Tradicionalistas a raíz del anteproyecto de Estatuto Vasco de 1931, comenzó a sufrir disensiones, sobre todo cuando se confió por una Orden de 6 de noviembre de 1931 a las Comisiones Gestoras de las provincias Vascongadas y de Navarra la redacción de un nuevo anteproyecto de Estatuto Vasco que debería - contar con la aprobación de la mayoría de los Municipios y de un referendum popular. Pues bien: la votación realizada dió - la sorpresa de que Navarra se opuso a su incorporación al Estatuto. El choque vasco-navarro ya era una realidad.

Todavía se produjo otro proyecto de Estatuto, aprobado - por referendum el 5 de noviembre de 1933, presentado al Gobierno en diciembre de ese mismo año y vuelto a presentar el 16 de abril de 1936, con el decidido y firme apoyo de Indalecio Prieto, pero sin que tampoco lograra prosperar debido al Abzamiento Nacional del 18 de julio.

Es decir, que en 1936 el apoyo de Indalecio Prieto representa un pacto del P.N.V. esta vez con los grupos de izquierdas. Las razones de este nuevo pacto radican en la promesa que el - Frente Popular (agrupación de los partidos de izquierda y mar-

(1). Véase en este sentido a ABELLÁ Y GARCÍA DE EULATE, ob. - cit. pág. 33 y a ARECHAVALA IBIETA en su artículo citado, pág. 54.

xistas que consiguie ganar las elecciones de 16 de febrero de 1936) (1) había hecho de conceder un estatuto de autonomía - para el país Vasco y que las Cortes, reunidas en Valencia el 1 de octubre de 1936, aprobaron. El nuevo Gobierno vasco se constituyó el día 7 del mismo mes y año. Su presidente fué - José Antonio Aguirre y el Gabinete lo formaban:

- Heliodoro de la Torre (Hacienda).
- Telesforo Monzón (Interior).
- Jesús María de Leizaola (Justicia y Cultura).
- Juan de Astigarrabia (Obras Públicas).
- Juan de los Toyos (Trabajo, Previsión y Comunicaciones).
- Juan Gracia (Bienestar Social).
- Gonzalo Nardiz (Agricultura).
- Alfredo Espinosa (Sanidad).
- Ramón María Aldasoro (Comercio y Abastecimientos).
- La cartera de defensa se la reservó el propio Aguirre.

Todos ellos pertenecían al PNV, excepto Astigarrabia (co^munista). Toyos (socialista) y Espinosa (Unión Republicana), Gonzalo Nardiz aparecía encuadrado en el grupo ANV (Acción Na^cionalista Vasca), facción extremista del PNV (2). Con este - Gobierno, la República no solo contaba con el control del mis^mo, sino que también podía disponer de los jóvenes vascos pa^ra hacer frente a las tropas nacionales del General Franco.

Al producirse el Alzamiento Nacional del 18 de julio de - 1936, se pone fin a la República, estalla la guerra civil es^pañola que dura hasta el 1 de abril de 1939 y en la que salen victoriosas las tropas nacionales. Durante el desarrollo de - la contienda, no solo se vivió un conflicto interno entre to^dos los españoles, sino también una guerra civil entre los - vascos de las cuatro provincias, como apunta PAYNE (3).

-
- (1). El Frente Popular consiguió 265 diputados, frente a 133 de derechas y 54 del centro.
 - (2). Al grupo ANV se le considera por muchos como el antecesor remoto del grupo actual E.T.A.
 - (3). PAYNE, STANLEY, G.: "El nacionalismo vasco" Editorial - DOPESA, Barcelona 1974, pág. 224.

Navarra se convirtió inmediatamente en el más firme bastión de la causa de los nacionales, algo similar ocurrió en Alava, donde un número considerable de jóvenes alaveses se incorporó a las milicias carlistas y falangistas, apoyando al General Franco.

En Vizcaya se mantuvieron fieles a las autoridades republicanas y en Guipúzcoa se siguió idéntica línea de conducta.

Por tanto, las cuatro provincias quedaron divididas durante la guerra civil: Alava y Navarra se incorporaron a las tropas nacionales mientras que Vizcaya y Guipúzcoa permanecieron al lado del ejército republicano, hasta su capitulación en 1937 (1).

Al finalizar la guerra en 1939, el Gobierno vasco se refugió en Francia, estableciéndose allí hasta nuestros días (2).

4.- El Decreto-Ley de 23 de junio de 1937.

El año 1937 representa una fecha importantísima en la historia de los Concierdos Económicos, puesto que a partir de ese momento fueron suprimidos los de Vizcaya y Guipúzcoa, por el hecho de no haberse sumado inicialmente al Movimiento Nacional, quedando subsistentes los de Alava y Navarra, precisamente por haber obrado de forma distinta a como lo hicieron las dos primeras (3).

El texto legal donde se dejó sin efecto el Régimen concertado de Vizcaya y Guipúzcoa fué el Decreto-Ley de 23 de junio de 1937, publicado en el B.O.E. de 24 de junio de ese mismo año. El preámbulo de este Decreto-Ley es muy significativo y vamos a ir comentándolo.

- (1). Posteriormente a la capitulación vasca, cientos, y puede que hasta miles de soldados del antiguo ejército vasco - que luchó con los republicanos, empezó a servir en el ejército nacional, a partir de 1938 (véase PAYNE, ob.cit. pág. 286).
- (2). La domiciliación del Gobierno vasco en el exilio está en un chalet de la Rue Singer, nº 50 (vid. el artículo de ARECHAVALA IBIETA en su pág. 55).
- (3). Véase el artículo de Javier de YBARRA y VERGE, publicado en el "Diario Vasco" de San Sebastián, el día 4 de diciembre de 1975.

En él se alude al "notorio Privilegio" que entraña el - sistema concertado de las provincias Vascongadas con relación al resto del territorio nacional sujeto al régimen tributario común, y este carácter privilegiado se debe a dos motivos:

- la amplísima autonomía de que gozaban en este sentido las Diputaciones de tales provincias,

- el menor sacrificio que representaba para el contribuyente vasco contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, en virtud de su Concierto.

Al mismo tiempo hay una alusión clarísima a la evasión - fiscal, por cuanto el preámbulo dice textualmente que "de antiguo han sido manifiestas y frecuentes las evasiones de carácter fiscal realizadas al amparo de ese sistema, en perjuicio - siempre del Estado".

Este párrafo obliga a hacer una serie de reflexiones: en él se está poniendo en evidencia no solo la eficacia de los - Conciertos Económicos, sino también su idea de justicia, desde el momento en que se alude a los mismos como una forma de amparo para poder realizar evasiones fiscales. Si en verdad - los Conciertos favorecen la evasión tributaria deben desaparecer con la mayor rapidez posible, pero por esta razón técnica únicamente, y sin que sea necesario aludir a razones de tipo político para su supresión. Son razones técnicas y no políticas las que obligan a prescindir de los sistemas concertados.

Pues bien, de la redacción del Decreto-Ley de 1937 se induce con gran claridad, pero no exenta de censura inevitable, las razones por las cuales se suprimían los Conciertos vizcaí - nos y guipuzcoano, puesto que se dice que muchísimos de los - favorecidos por el Concierto "se alzaron en armas en Guipuzcoa y Vizcaya contra el Movimiento Nacional iniciado el 17 de julio ... correspondiendo así con la traición a aquella generosidad excepcional (se refiere a la prodigalidad que les dispensó el poder público al otorgarles este especial régimen - tributario (1), sin que los constantes requerimientos realiza

(1). Empleamos la palabra "prodigalidad" porque es la misma - que emplea el preámbulo del Decreto-Ley de 1937.

dos en nombre de España para hacerles desistir de su actitud lograsen el efecto pretendido". Y ahora viene el párrafo principal: "No es, pues, admisible que subsista ese privilegio - sin agravio para las restantes regiones que, con entusiasmo y sacrificio sin límites, cooperaron desde un principio al triunfo del Ejército, y sin mengua también de aquellas normas de elemental y obligada justicia en que ha de inspirarse el nuevo Estado".

Es decir, que las razones de la supresión foral tributaria son clara y fundamentalmente políticas, por lo tanto, no se ha dado prioridad al, para nosotros, importantísimo hecho de que, a la luz del Decreto-Ley, los Conciertos atacan la idea de justicia al facilitar la evasión.

Cierto es que se habla también, como una razón para suprimir el Concierto, de que la "elemental y obligada justicia en que ha de inspirarse el nuevo Estado" no debe sufrir ninguna mengua. Aquí puede haber una referencia directa a la injusticia que parecen entrañar estos regímenes, pero opinar así - es totalmente utópico desde el momento en que se deja vigente para otras provincias como son Alava y Navarra. A esta última se la llama "lealísima Navarra" y se habla de "su sentimiento nacional y el fervor de su adhesión al común destino de la patria". De Alava, se estima debe continuar subsistiendo el Concierto porque "no participó en acto alguno de rebeldía y realizó por el contrario, aportaciones valiosísimas a la Causa Nacional, que no pueden ni deben ser olvidadas en estos momentos".

Es obvio e innegable que fué lo político, y no lo técnico, lo que indujo al Gobierno a suprimir los Conciertos en Vizcaya y Guipúzcoa, porque de haberlo sido por motivos técnicos, no podía haberse dejado vigente en Navarra y Alava, ya que si el sistema es injusto por favorecer la evasión tributaria, lo es tanto en un sitio como en otro: lo es siempre, y siempre, y en todas partes debe desaparecer.

Por ello, nos vemos obligados a disentir del párrafo último del Preámbulo del Decreto-Ley donde se dice que tanto Vizcaya como en Guipúzcoa "existen españoles de acendrado patrio

tismo que antes y ahora sintieron vivamente la causa de España", para luego añadir: "Reconocido y proclamado así, nadie... podré afirmar, con fundamento, que el equiparar unas provincias a la inmensa mayoría de las que integran la Nación ... sea acto de mera represalia y no medida de estricta justicia".

Esto no es como dicen estas palabras, sobre todo por la alusión, ya tantas veces referida a los inconvenientes de justicia que plantean estos regímenes y que expresamente dice el Decreto-Ley. Fueron razones políticas (y los actos de represalia son razones de este tipo) y no medidas de justicia estrictamente TRIBUTARIA las que impulsaron a redactar este importante documento que estamos analizando.

El Decreto-Ley, en su estructura, goza de seis artículos. En el primero se declara sin efecto el régimen concertado y se establece el régimen común vigente en materia de contribuciones, rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios del Estado.

En el art. 2 se dejan subsistentes aquellos servicios de carácter general que efectuasen las provincias citadas, en lugar de hacerlo el Estado, y que debían subsistir, pero siendo el Estado quien los cumpliría y costearía, de igual modo que lo venía haciendo en el resto del territorio español sujeto al régimen ordinario.

Por el art. 3, las obligaciones provinciales en Vizcaya y Guipúzcoa serán atendidas con los recursos de ese carácter que la legislación común reservaba a las Diputaciones en general.

En el art. 4 se deja subsistente en toda su integridad el Concierto Económico con Alava de 9 de junio de 1925 y su Reglamento de 24 de diciembre de 1926, con lo cual la Diputación alavesa seguía gozando de las mismas facultades que el Concierto le había concedido.

El art. 5 establece que la Junta Técnica del Estado dictará las instrucciones necesarias para el cumplimiento del Decreto-Ley y el art. 6 contiene la clásica derogación expresa de cualquier norma que se oponga al Decreto-Ley de 1937.

La Junta Técnica del Estado, haciendo uso de la obligación que le imponía el art. 5 del Decreto-Ley de 23 de junio de 1937, publica la Orden de 30 de junio de ese mismo año - (BOE. de 2 de julio), por la que dicta las normas para llevar a efecto el Decreto-Ley.

En esta Orden se declara constituida en San Sebastián - una Comisión Mixta, formada por representantes de la Administración del Estado y las Diputaciones de Guipúzcoa y Vizcaya, y presidida por el Gobernador civil de Guipúzcoa, para que, - en el plazo máximo de treinta días establezca las normas a que debe ajustarse el traspaso al Estado de los servicios que venían dependiendo de las dos Diputaciones citadas, como consecuencia del Concierto que ambas habían venido disfrutando.

El Estado estaría representado, en dicha Comisión, por - un Vocal de su Junta Técnica y por el Delegado de Hacienda de Guipúzcoa, mientras que el representante de las Diputaciones sería un Diputado provincial de cada una de ellas.

El Presidente de la Comisión ya hemos dicho que sería el Gobernador civil de Guipúzcoa, y actuaría como Secretario, como voz pero sin voto, un Abogado del Estado.

Para poder llevar a efecto las normas referentes al traspaso de los servicios aludidos, todos los miembros de la Comisión Mixta podían, por conducto de su presidente, requerir - cuantas colaboraciones de carácter técnico o administrativo - estimasen oportunas y una vez elaboradas tales normas se elevarían a la Presidencia de la Junta Técnica del Estado, pudiendo hacerse constar por escrito la opinión de aquel o aquellos Comisionados que disintiesen del acuerdo adoptado.

A partir, pues, del año 1937, los Conciertos Económicos quedan subsistentes, pero ~~no~~ solo para las provincias de Alava y Navarra, perdiendo Vizcaya y Guipúzcoa el que venían disfrutando.

No podemos dejar, sin embargo, terminado este tema sin - aludir al Decreto-Ley de 6 de junio de 1968 por el que se suprimen determinados párrafos del Decreto-Ley de 23 de junio de 1937. Concretamente quedan suprimidos los párrafos 2 a 5 - del preámbulo de dicho Decreto-Ley, es decir, todos menos el

1, que es el que precisamente alude al hecho de que "desde muy antiguo han sido manifiestas y frecuentes las evasiones de carácter fiscal realizadas al amparo de ese sistema (se refiere al régimen de Conciertos Económicos), en perjuicio siempre del Estado". Esto supone que nuestro argumento sobre las razones políticas del Decreto-Ley de 1937 sigue siendo el mismo, al no quedar afectado por esta modificación posterior (1).

-
- (1). El Decreto-Ley de 6 de junio de 1968 dice lo siguiente: "El Decreto-Ley de 23 de junio de 1937 (R. 611 y Diccio nario 8821), por el que se acomodó al régimen común la gestión y recaudación de todas las contribuciones, ren tas e impuestos del Estado en las provincias de Guipuz coa y Vizcaya, aún manteniendo en su aspecto sustantivo toda su vigencia, las razones de unidad de política tri butaria que lo inspiraron, contiene en su preámbulo ex presiones que no se corresponden con el noble esfuerzo y laboriosidad que han caracterizado siempre a dichas provincias dentro de la unidad nacional. Aún no constituyendo las exposiciones de motivos normas jurídicas propiamente dichas, parece oportuno que el Po der público, haciéndose eco de los deseos reiteradamen te manifestados por las Corporaciones de Guipúzcoa y Vizcaya y posteriormente por Producers en Cortes de dichas y otras provincias, adopte las medidas necesarias, superando posibles consideraciones de mera técnica legis lativa, en atención a la finalidad que se persigue, que no es sino la de suprimir del preámbulo las expresiones aludidas.
- En su virtud, a propuesta del Consejo de Ministros del día 10 de mayo de 1968, en uso de la autorización que me confiere el artículo 13 de la Ley Constitutiva de las Cortes, textos refundidos de las Leyes Fundamentales del Reino, aprobadas por Decreto de 20 de abril de 1967 (R. 767 y Apéndice 1951-66, 3690, nota), y oída la Comisión a que se refiere el apartado I del artículo 12 de la ci tada Ley, dispongo:
- Artículo 1º. Sin perjuicio de la subsistencia del artí culado del Decreto-Ley de 23 de junio de 1937, se decla ran suprimidos los párrafos 2º al 5º, ambos inclusive, del preámbulo de dicha disposición legal, los cuales - en su consecuencia-, no se reproduzcan como parte in tegrante del texto de la misma en las publicaciones ofi ciales que en lo sucesivo se verifiquen.
- Artículo 2º. Del presente Decreto-Ley se dará cuenta in mediata a las Cortes.

CAPITULO III

FUENTES ACTUALES DE LOS CONCIERTOS ECONOMICOS

1. Introducción.

Como apunta CARRETERO PEREZ (1) en los Conciertos Económicos deben distinguirse dos clases de normas:

- a) las disposiciones generales, que son de aplicación a todo el procedimiento de gestión y que se refieren por tanto, a las facultades de las Diputaciones provinciales para manter y establecer en la provincia el régimen tributario que estimen procedente, a la administración de los impuestos - no concertados y al auxilio de los funcionarios del Estado a la recaudación foral, así como a los problemas de la creación y supresión de tributos y su reflejo en las provincias forales, sin olvidar el procedimiento para resolver las controversias entre estas provincias y el Estado,
- b) las disposiciones especiales, referidas a cada tributo en particular.

Nosotros vamos a ir analizando aquí solamente las primeras, puesto que dejaremos para los últimos capítulos el análisis de la aplicación de los diferentes tributos a las provincias de Alava y Navarra con arreglo al régimen tributario actualmente vigente.

Para ello examinaremos separadamente los casos de Alava y Navarra, tomando como punto de partida las disposiciones que, en materia de Conciertos, han surgido después de finalizar la guerra civil española, es decir, a partir de 1939, en las referidas provincias.

(1). CARRETERO PEREZ, Adolfo: "Derecho Financiero". Ediciones Santillana, S.A. Madrid, 1968, pág. 614.

2. Alava.

En Alava, después de iniciarse la Cruzada de Liberación, y quedar vigente el Concierto Económico con la misma, según dispone el Decreto-Ley de 1937, puede decirse que el máximo defensor del sistema alavés fué el propio Jefe del Estado, Francisco Franco (1); prueba de ello lo tenemos en el hecho de que la Corporación alavesa, en sesión de 28 de abril de 1944, le nombrase "en nombre y representación de las 7 Cuadrillas y 55 Hermandades (2)" Diputado General Honorario, teniendo lugar la proclamación y consiguiente toma de posesión del cargo el 17 de septiembre de 1945, con motivo de una visita de aquel a la provincia (3).

La principal disposición que tenemos en materia de Concier~~to~~tos Económicos con Alava, durante la época que venimos analizando, es el Decreto de 29 de febrero de 1952 por el que se aprueba un nuevo Concierto (que haría el número seis en el total de los que ha habido), así como una serie de disposiciones que vamos a ir examinando.

Decreto de 29 de febrero de 1952 (4) por el que se aprueba el Concierto Económico de Alava.

Un Decreto de 28 de septiembre de 1951 dispuso la constitución en el Ministerio de Hacienda de una Comisión Mixta, cuyo presidente sería el Subsecretario de dicho Departamento, para que se encargara de estudiar las bases de un nuevo Concierto con la Diputación de Alava y de señalar los cupos que ésta debería satisfacer al Estado.

(1). ABELLÁ Y GARCÍA DE EULATÉ, Alfonso M^a.: "Las otras especialidades forales de Alava", pág. 35.

(2). Alava aparecía históricamente dividida en Cuadrillas, que a su vez se componían de una o varias Hermandades. Al mismo tiempo uno o varios Ayuntamientos constituían una Hermandad.

(3). Posteriormente, el día 18 de diciembre de 1963, la Diputación Alavesa volvió a manifestar nuevamente su gratitud al Caudillo Generalísimo Franco, y así lo hace su Presidente, el Excmo. Sr. D. Manuel de Aranegui, con ocasión de una audiencia concedida en dicha fecha en el Palacio de El Pardo. Estas fueron sus palabras: "La Diputación Foral de Alava viene hoy a visitaros para agradecer os cuanto por la provincia habeis hecho, al conservar lo que, para los alaveses, es su tradición en su régimen peculiar económico y administrativo".

(4). Publicado en el B.O.E. de 23 de marzo de 1952.

Esta Comisión presentó, como resultado de sus deliberaciones, un informe al Gobierno, que éste examinó y discutió detenidamente. Las consecuencias que el Gobierno extrajo de dicho informe están plasmadas en la Exposición de Motivos del Decreto de 29 de febrero de 1952 y son las siguientes:

A. Clases de tributos en la provincia de Alava:

Los impuestos que se van a exigir en Alava pueden clasificarse en tres grandes grupos:

a) Los impuestos encabezados.

Son aquellos impuestos para los que se fijan unos cupos íntegros, así como unos gastos compensables, para cada concepto (1).

Al mismo tiempo, el art. 18 del Decreto dispone que la Diputación de Alava tendrá amplias facultades para establecer respecto a esta clase de impuestos el sistema tributario que estime procedente, sin otras limitaciones que las que imponen el referido Decreto de 1952 y los pactos internacionales que celebre España con las naciones extranjeras. Es decir, que se deja amplia libertad a la Diputación provincial para que ella misma dicte las normas de exacción como señala SAINZ DE BUJANDA.

La Diputación alavesa era la encargada de cobrar estos impuestos encabezados y de inspeccionar su recaudación, pudiendo recabar de los funcionarios que ejerciesen sus cargos en Alava, cuantos datos necesitase para las comprobaciones encaminadas a evitar cualquier defraudación.

Precisamente, y como consecuencia de esta obligación encomendada a la Diputación, el propio art. 18, en su párrafo 3, establece que se reconocen a dicha Diputación las mismas facultades que asisten a la Hacienda Pública para la fiscalización y exacción de los tributos establecidos por esta, pero limitada al territorio alavés.

(1). SAINZ DE BUJANDA, Fernando: "Notas de Derecho Financiero". Tomo I vol. II. Sección de Publicaciones e Intercambio de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid. Madrid 1967, págs. 14 y 15.

El ingreso de lo recaudado por esta clase de impuestos, lo hará la Diputación en la Delegación de Hacienda de Alava por cuartas partes del cupo líquido anual dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre excepto el último que se hará en el mes de diciembre.

- b) Los impuestos concertados en forma de gestión administrativa.

Estos impuestos representan un régimen provisional, en virtud del cual es el Gobierno quien determina, primero la forma de hacerlos efectivos, oyendo previamente a la Diputación provincial. Transcurrido el tiempo, y una vez que su rendimiento se ha estabilizado, estos impuestos concertados en forma de gestión administrativa, pueden pasar a ser encabezados.

Según el art. 14 del Decreto, la Diputación de Alava aplicará en la gestión de estos impuestos las normas fijadas por el Estado, siendo éste el encargado de realizar cerca de los contribuyentes las inspecciones que juzgue oportunas.

El art. 21 del Decreto dispone por su parte, que la Diputación recaudará estos impuestos e ingresará su importe semestralmente en la Delegación de Hacienda de Alava, teniendo derecho a la deducción de un 5 % en concepto de premio de administración y cobranza.

- c) Los impuestos administrados conforme al régimen común:

Aunque la Exposición de Motivos del Decreto de 1952 solo alude a los dos impuestos anteriores, el art. 16 establece que las demás Contribuciones e Impuestos que no son objeto de Concerto, serán administrados y recaudados conforme al régimen común, en la forma que disponen las Leyes y Reglamentos de la Hacienda Pública, cuyas disposiciones constituyen la normativa general de la Administración nacional y cuyos principios y preceptos conservan toda su virtualidad, salvo lo dispuesto en el Decreto de 1952.

Por lo tanto, ya tenemos las tres clases de impuestos que existieron en Alava, a la luz del Decreto de 29 de febrero de 1952. Los impuestos clasificados dentro de cada uno de estos - grupos fueron los siguientes:

Impuestos encabezados:

- Contribución Territorial sobre Rústica y Pecuaria y Urbana (art. 4).
- Contribución Industrial de Comercio y Profesiones (art. 5)
- Contribución sobre Utilidades (art. 6) (1).
- Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes (art. 8).
- Timbre del Estado (art. 9).
- Impuesto sobre Gas, Electricidad y Carburo de Calcio (art. 10).
- Impuesto de Transportes (art. 11).
- Patentes A y D de Automóviles (art. 12).
- Impuesto sobre la Cerveza y Bebidas Refrescantes (art. 2).
- Impuesto sobre la Radioaudición (art. 2).

Impuestos concertados en forma de gestión administrativa:

- Contribución General sobre la Rente (arts. 13, 14 y 15).
- Impuesto sobre Emisión (arts. 13 y 14).
- Contribución de Usos y Consumos (arts. 13 y 14) (2).

-
- (1). De las tres Tarifas de que se compone esta Contribución - quedaban concertadas, como impuestos encabezados: la Tarifa Primera (en la actualidad Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal) en su totalidad; la Tarifa Tercera (hoy Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas) también en su totalidad, salvo las Empresas de Seguros, aunque se consideran incluídas - en el cupo las Sociedades Mutuas de Seguros que no tengan carácter de Compañía Mercantil y que operen exclusivamente en territorio alavés. La Tarifa Segunda (actualmente - Impuesto sobre las Rentas del Capital), solo aparece concertada en determinados epígrafes que son: el segundo, el tercero y los adicionales a), b) y d).
- (2). De la Contribución de Usos y Consumos, quedan concertados en forma de gestión administrativa los siguientes conceptos: conservas alimenticias, vinos de todas clases, sidras y chacolís, embotellados y con marca; sal común; fundición; jabones ordinarios; cementos naturales y artificiales; papel carbón y cartulina; bandajes para vehículos; hilados; calzados; muebles; vidrio y cerámica; artículos de piel y simi-
lares; teléfonos; consumos de lujo.

Impuestos administrados y recaudados conforme al régimen común:

Evidentemente, lo serán todos aquellos que no gozan del carácter de encabezados o de concertados en forma de gestión administrativa, y aquellas partes de los que, perteneciendo a uno de estos dos grupos, no gozan en su totalidad de tal carácter.

B. Período de vigencia del Concierto:

El Concierto tiene establecida una duración de veinticinco años, con una entrada en vigor a partir del 1 de abril de 1952 y una finalización el 31 de diciembre de 1976, tal y como dispone el art. 1 del Decreto.

C. Determinación de los cupos parciales:

El art. 2 del Decreto de 1952 establece los cupos parciales que por los impuestos concertados debe satisfacer anualmente la Diputación de Alava. Las cantidades que se establecieron para los diferentes conceptos fueron las siguientes:

	<u>Pesetas</u>
Contribución Territorial	5.948.775,00
Contribución Industrial de Comercio y Profesiones	3.364.000,00
Contribución sobre Utilidades	17.730.110,00
- Tarifa Primera	3.525.225
- Tarifa Segunda	1.522.294
- Tarifa Tercera	12.682.591
Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes	6.181.700,00
Timbre del Estado	3.090.850,00
Impuesto sobre Gas, Electricidad y Carburo de Calcio	972.000,00
Impuesto sobre la Cerveza y Bebidas Refrescantes	186.102,00
Impuesto de Transporte	680.000,00
Patentes A y D de Automóviles	336.000,00
Impuesto sobre la Radioaudición	236.000,00
T O T A L	38.725.537,00
A deducir: Compensaciones por los servicios de carácter general realizados por la Diputación en lugar del Estado durante el ejercicio de - de 1950	13.744.513,24
(1) CUPO LIQUIDO ANUAL	24.981.023,76

(1). Pese a esta cifra que determina el art. 2 del Concierto, la Disposición transitoria 1ª del mismo establece que el cupo líquido para el año 1952 será de 15 millones de pts.

La Exposición de Motivos del Decreto expone que, para facilitar el tránsito del sistema anterior a 1952, al que se establece por dicho Decreto, se concede un plazo de diez años para alcanzar la cifra señalada como importe líquido del Concierto.

Ahora bien, la cifra de 24.981.023,76 ptas. es el cupo líquido de un año solamente, por tanto ¿cuál es el importe líquido del Concierto a que alude la Exposición de Motivos del Decreto?.

La respuesta la tenemos en el art. 3 del referido Decreto, según el cual, los cupos parciales que acabamos de señalar, serán revisados automáticamente cada cinco años en exacta proporción con el aumento o disminución que las cantidades presupuestadas por el Estado, para el ejercicio en que la revisión deba efectuarse, representen en relación con las presupuestadas para 1952. Según esto, el importe líquido del Concierto es el resultado de multiplicar por cinco (duración de un quinquenio) el cupo líquido anual que hemos señalado anteriormente (1).

Pasemos ahora a analizar las disposiciones complementarias al Decreto de 29 de febrero de 1952, y que son las siguientes:

- la Orden de 31 de julio de 1953 (2) por la que se dictan normas referentes a cómo debe interpretarse la parte del Decreto de 1952 referente a la Contribución de Utilidades de la riqueza mobiliaria,
- el Decreto-ley de 10 de agosto de 1954 (3) sobre adaptación al régimen especial de Alava del libro IV de la Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950 y del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952.

para 1953 de 20 millones; para los años 1954 y 1955 lo será de 21 millones en cada uno; para 1956 y 1957, de 22 millones en cada uno; para 1958 y 1959 de 23 millones para cada año y para 1960 de 24 millones.

- (1). También sufrirán aumentos o disminuciones, según proceda, los gastos compensables en cada revisión (art. 3,2 del Decreto de 1952).
- (2). BOE. de 13 de agosto de 1953 y rectificación de errores en el BOE de 19 de agosto del mismo año.
- (3). BOE. de 8 de octubre de 1954.

- la Orden de 9 de noviembre de 1954 (1) por la que se aclara la interpretación y alcance del art. 6 del Decreto de 1952 (Contribución sobre Utilidades), en armonía con la norma 1ª de la Orden de 31 de julio referente a la Tarifa Primera de la Contribución de Utilidades de la Riqueza mobiliaria,
- Orden de 6 de febrero de 1958 (2), referente a la repercusión de las reformas tributarias en las Haciendas Locales.

Orden de 31 de enero de 1962 (3) por la que se revisa el cupo contributivo para el quinquenio 1962-66.

La primera revisión del cupo contributivo de Alava debía hacerse en 1962, puesto que el Concierto entró en vigor en 1952, pero se dejaron diez años para alcanzar la cifra líquida del mismo. Pues bien, en dicho año se revisa el cupo contributivo alavés mediante una Orden de 31 de enero para el quinquenio 1962-66, que queda establecido como sigue: (art. 1 de dicha Orden).

<u>CONTRIBUCIONES</u>	<u>CUPO PARA LOS AÑOS 1962 a 1966</u>
Territorial	12.655.258,49
Industrial	18.000.000,00
Trabajo Personal (4)	13.283.456,52
Rentas del Capital (4)	5.564.247,03
Sociedades (4)	60.075.431,05
Derechos Reales	21.063.570,37
Timbre	12.835.897,48
Gas, electricidad	2.640.000,00
Cervezas y bebidas	1.240.680,00
Transportes	880.000,00
Patente de Automóviles y Radioaudición	500.000,00
T O T A L ...	148.738.540,94
A deducir: Compensaciones por los servicios de carácter general realizados por la Diputación en lugar del Estado ...	114.090.502,76 (5)
CUPO LIQUIDO ANUAL ..	34.648.038,18

- (1). BOE. de 20 de noviembre de 1954.
- (2). BOE. de 17 de febrero de 1958.
- (3). BOE. de 28 de febrero de 1962, con rectificaciones en los BOE de 23 marzo de 1962 y de 5 de abril de dicho año.
- (4). Estos tres conceptos corresponden a las tres Tarifas de la Contribución de Utilidades, que vimos en el cuadro correspondiente al cupo de 1952.
- (5). ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: "Introducción al Sistema

El art. 2 dispone que los incrementos sobre el cupo contributivo anterior que se obliga a satisfacer la Diputación son los siguientes:

<u>AÑO</u>	<u>INCREMENTO</u>
1962	por 3 millones
1963	por 6 millones
1964	por 9 millones
1965	por 12 millones
1966	por 15 millones

y el art. 3º establece que la nueva revisión de estos cupos se celebrará en el año 1967.

Decreto de 4 de julio de 1963 (1) por el que se convierten en impuestos encabezados varios conceptos de los Impuestos sobre el Gasto y sobre el Lujo.

Posteriormente tenemos un Decreto de 4 de julio de 1963 (2), por el que se convierten en impuestos encabezados varios conceptos de los Impuestos sobre el Gasto y sobre el Lujo. En el art. 2 de este Decreto se recogen tales conceptos y sus cifras de cupo correspondientes. Estas son:

<u>Impuesto General sobre el Gasto:</u>	<u>PESETAS</u>
Vinos de todas clases	1.250.000
Fundición (excepto la de productos férreos) ...	1.650.000
Papel, cartón y cartulina (excepto el canon de - prensa)	150.000
Muebles	1.483.850
Vidrio y cerámica	12.000.000
Producto bruto de las explotaciones mineras ...	1.500

Impositivo Español". Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1969, pág. 115.

(1). BOE. de 12 de julio de 1963.

(2). BOE. de 12 de julio de 1963.

Impuesto sobre el Lujo:

Según Tarifas vigentes (aprobadas por Decreto de 7 de marzo de 1958) (1).

- Epígrafe 5º, apartado a)	2.000
- Epígrafe 6º, apartado b)	6.400.000
- Epígrafe 8º, apartados a), b) y c)	5.000
- Epígrafe 11, apartados a), b), c), d) y f)	250.000
- Epígrafe 12, apartados a), b) y c)	20.000
- Epígrafe 14, apartados a) y b)	28.000
- Epígrafe 15, apartado a)	500
- Epígrafe 16, apartados a) y b)	7.500
- Epígrafe 17, apartado b)	13.000
- Epígrafe 18, apartados a) y e)	500
- Epígrafe 19, apartados a) y b)	300.000
- Epígrafe 22, apartados a) y b)	5.000
- Epígrafe 23, apartados b) y c)	50.000
(2).T O T A L	23.616.850

Decreto de 13 de febrero de 1964 (3) por el que se establece el cupo fijo para 1964 de los Impuestos sobre el Gasto y sobre el Lujo.

Un Decreto de 13 de febrero de 1964 establece el cupo fijo para 1964 de los Impuestos sobre el Gasto y sobre el Lujo, es decir, para el año en que se reforma el sistema tributario, con arreglo a los siguientes conceptos y cifras (art. 1 del - Decreto):

(1). BOE. de 24 de marzo de 1958.

(2). El art. 5 de este Decreto de 4 de julio de 1963, establece que estos cupos serán revisados anualmente dentro del último trimestre de cada año por el Ministerio de Hacienda, con audiencia previa de la Diputación alavesa.

(3). BOE. de 22 de febrero de 1964.

<u>Impuesto General sobre el Gasto:</u>	<u>PESETAS</u>
Vinos de todas clases	2.100.000
Fundición (incluida la de productos férreos).	28.075.000
Papel, cartón y cartulina (excepto el canon de prensa)	275.000
Muebles	1.500.000
Vidrio y cerámica	12.500.000
Producto bruto de explotaciones mineras	1.500

Impuesto sobre el Lujo:

Según Tarifas vigentes, aprobadas por Decreto de 7 de marzo de 1958:

- Epígrafe 3, apartado b)	175.000
- Epígrafe 5, apartados a) y c)	17.000
- Epígrafe 6, apartados a) y b)	6.450.000
- Epígrafe 7, apartados a), b) y c)	320.000
- Epígrafe 8, apartados a) y b)	5.000
- Epígrafe 11, apartados a), b), c), d) y f) ...	85.000
- Epígrafe 12, apartados a), b) y c)	20.000
- Epígrafe 14, apartados a) y b)	30.000
- Epígrafe 15, apartado a)	500
- Epígrafe 16, apartados a) y b)	8.000
- Epígrafe 17, apartado b)	9.000
- Epígrafe 18, apartados a) y e)	500
- Epígrafe 19, apartados a) y b)	500.000
- Epígrafe 22, apartados a) y b)	5.000
- Epígrafe 23, apartados b) y c)	50.000
TOTAL	52.126.500

El art. 2 alude a las modificaciones introducidas por la Ley de Reforma Tributaria (que en aquel momento estaba sometida a las Cortes) y dice que las mismas se aplicaran a este cupo.

Pasemos ahora a examinar la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964.

Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (1).

Esta Ley establece la siguiente clasificación de los tributos que es el actualmente vigente (2):

A) Impuestos directos: (Título I de la Ley)

a) Impuestos a cuenta:

- Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.
- Contribución Territorial Urbana.
- Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.
- Impuesto sobre las Rentas del Capital.
- Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (3).

b) Impuestos generales:

- Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás - Entidades Jurídicas.
- Impuesto General sobre Sucesiones.

B) Impuestos indirectos (Título II de la Ley).

a) Impuesto General sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

- Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales INTER VIVOS.
- Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.
- Impuesto sobre el Aumento de Valor de las fincas rústicas y urbanas (4).

b) Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

c) Impuesto sobre el Lujo.

(1). BOE. de 13 de junio de 1964 y rectificación de errores en el BOE. de 7 de abril de 1965.

(2). Vid. MUÑOZ BAÑOS, CIPRIANO: "Derecho Fiscal (Teoría)". Librería I.C.A.I. Madrid, 1974, pág. 5.

(3). Nosotros lo llamaremos a partir de ahora por el nombre que más se usa para designarlo: Impuesto Industrial.

(4). Este impuesto no ha entrado en vigor al mismo tiempo que el resto de los impuestos y no alcanzará vigencia hasta - que expresamente lo acuerde el Gobierno, a propuesta del - Ministerio de Hacienda (Vid. MUÑOZ BAÑOS, ob.cit.pág.274).

d) Impuestos Especiales:

- Impuesto sobre la fabricación de alcoholes.
- Impuesto sobre la fabricación de azúcar.
- Impuesto sobre la fabricación de achicoria.
- Impuesto sobre la cerveza y bebidas refrescantes.
- Impuesto sobre el petróleo y sus derivados.
- Impuesto sobre el uso del teléfono.
- Impuesto de compensación de precios alcohólicos.

e) Renta de Aduanas.

- Derechos de Importación.
- Derechos de Exportación.
- Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores.
- Derechos e Impuestos de finalidad compensatoria.
- Derechos menores.

f) Monopolios Fiscales:

- Monopolio de Tabacos.
- Monopolio de Petróleos.

g) Tasas Fiscales (Título III de la Ley).

h) Tasas Parafiscales (Título IV de la Ley).

Estos van a ser, pues, los tributos que van a regir en el sistema tributario español a partir de 1964 y que es el que es tá vigente en la actualidad.

La repercusión que esta Ley de Reforma Tributaria de 1964 tiene en Alava viene claramente recogida en el art. 229 de la misma donde se dice que el Gobierno adoptará las disposiciones que determinen la aportación que Alava (y también Navarra) debe prestar al sostenimiento de las cargas generales del Estado, con arreglo siempre a su respectivo régimen foral. Simultáneamente a esto, también adoptará el Gobierno, de acuerdo con las respectivas Diputaciones, las medidas conducentes a asegurar la realización de los criterios distributivos, sociales y económicos en que debe inspirarse la política nacional.

Por tanto, el Concierto Económico con Alava sigue subsistiendo, pero deben introducirse en el mismo las innovaciones -

importantes que, en la estructura y régimen jurídico de los - conceptos que integran nuestro ordenamiento tributario, introdujo la Ley de Reforma Tributaria de 1964.

Todo esto ya venía previsto en el art. 17 del Decreto de 29 de febrero de 1952, donde se dice que si se suprimiera alguna contribución, renta o impuesto de los encabezados, se dejará de satisfacer el cupo correspondiente, a no ser que al suprimirse un impuesto se establezca otro en equivalencia, o se recarguen o transformen para sustituirlos los demás tributos ya establecidos, caso en el cual no se hará alteración alguna (1).

Y es esto precisamente lo que ocurrió: en 1964 se suprimen unos tributos, se sustituyen por otros, algunos desaparecen definitivamente... y se hace necesario, ajustar los cupos contributivos.

Sin embargo, debemos fijar la atención en el hecho de que al aparecer la Reforma (1964) ya existía un cupo establecido para el quinquenio 1962-66, según disponía la Orden de 31 de enero de 1962 ¿Qué hacer entonces?. Cabían dos posibilidades: o dejar, sin vigor esa Orden y revisar el cupo de los años - 1964, 1965 y 1966 o, por el contrario, acomodar los nuevos - conceptos, pero mantener el cupo.

La solución adoptada fué la primera, y prueba de ello la tenemos en el Decreto de 2 de julio de 1964 (2) por el que se dispone que mientras se realizan las adaptaciones necesarias para acomodar el régimen fiscal de Alava a las transformaciones introducidas en el sistema tributario por la Ley de 11 de junio de 1964, se hace necesario disponer, con carácter provisional, la forma en que deben exaccionarse determinados impuestos (3) en la referida provincia.

(1). Excepción hecha, naturalmente, de la cantidad proporcional resultante del recargo o transformación si procedía.

(2). BOE. de 24 de julio de 1964.

(3). La referida Orden solo alude al caso de los impuestos generales sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados y sobre el Tráfico de las - Empresas.

Como vemos todo gira alrededor de adaptaciones, pero las cifras permanecen inalterables (1). Por ello, debemos esperar hasta 1967, en que aparece un Decreto de 27 de noviembre, de cuyo análisis nos vamos a ocupar a continuación.

Decreto 2899/1967, de 27 de noviembre (2), por el que se introducen determinadas modificaciones en el de 29 de febrero de 1952.

Por el presente Decreto se pretende introducir las modificaciones obligadas por la Ley de Reforma Tributaria, en el Concierto Económico con Alava aprobado en 1952.

Las modificaciones introducidas se refieren a los impuestos siguientes: Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, Impuesto sobre el Lujo, Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y Gravamen Especial del 4 %.

En lo que respecta al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, se le considera un impuesto encabezado, fijándosele un cupo contributivo de 232.000.000 pts. para el bienio 1967-68, satisfaciéndose 110.000.000 de pts. en 1967 y en 1968 de 122.000.000 de pts. Lo más importante es reseñar que la revisión de este cupo se hará cada dos años.

El Impuesto sobre el Lujo, que ya era encabezado desde antes, mantiene este carácter para determinados hechos imponibles que el mismo grava (3). El cupo que se establece es de pesetas 38.000.000, pagándose 18.000.000 en 1967 y 20.000.000 en 1968, siendo también revisable bienalmente.

En cuanto al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas queda encuadrado como un Impuesto concertado en for

(1). Vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. ob. cit. pág. 119.

(2). BOE. de 5 de diciembre de 1967.

(3). Son los hechos imponibles recogidos en los arts. 18, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 28, 29, 30, 31-A-B. 32, 33, 36, 37 y 40 del texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Decreto 3180/1966 de 22 de diciembre.

ma de gestión administrativa y lo mismo ocurre con el Gravamen Especial del 4 % (1).

Con esto tenemos ya el panorama legislativo de la provincia de Alava y podemos resumirlo diciendo que se aplica el Decreto de 29 de febrero de 1952 por el que se aprobó el Concier-
to actualmente vigente, con las modificaciones introducidas -
por el Decreto 2899/1967, de 27 de noviembre, como consecuen-
cia de lo acaecido en virtud de la Ley de Reforma Tributaria -
de 11 de junio de 1964.

Orden de 27 de noviembre de 1967 (2) por la que se revisa el -
cupo contributivo para el quinquenio 1967-71.

La segunda revisión del cupo contributivo de Alava se pro-
duce en 1967 y la recoge la Orden de 27 de noviembre, en cuyo
art. 1 se disponen los siguientes conceptos y cantidades:

CONTRIBUCIONES

CUPO PARA LOS AÑOS 1967 a 1971

Territorial	16.909.981
Industrial	24.852.798
Trabajo Personal	16.348.869
Rentas de Capital	10.183.621
Sociedades	83.438.094
Sucesiones y Transmisiones Patrimonia- les Inter Vivos	38.922.814
Actos Jurídicos Documentados	12.224.661
Cerveza y Bebidas refrescantes	3.383.672
Lujo, tenencia y disfrute	1.920.000
T O T A L	208.184.510

A deducir: Compensaciones por los ser-
vicios realizados por la Diputación en
lugar del Estado en carreteras, agricul-
tura, montes, ganadería y gastos de recau-
dación 140.684.510 (3)

CUPO LIQUIDO ANUAL.. 67.500.000

- (1). Este gravamen ha sido suprimido por el Decreto-Ley 2/1975 de 7 de abril.
- (2). BOE. de 5 de diciembre de 1967.
- (3). Véase ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, ob.cit.pág. 115 y VICENTE ARCHE DOMINGO, Fernando: "Hacienda Pública y Administra-
ción Pública" en Hacienda Pública Española, nº 26, Madrid 1974, pág. 123.

El art. 2 de dicha Orden establece que los cupos que se - obligen a satisfacer la Diputación durante el quinquenio 1.967-71 ascienden a un total de 337.500.000 (1) que se escalonará - en las siguientes anualidades:

<u>AÑOS</u>	<u>CUPO LIQUIDO ANUAL</u>
1967	50.000.000
1968	58.750.000
1969	67.500.000
1970	76.250.000
1971	85.000.000
TOTAL QUINQUENIO .	337.500.000

Orden de 5 de marzo de 1970 (2) por la que se revisa el cupo - contributivo por los Impuestos sobre Tráfico de Empresas y Lujo, para los años 1969 y 1970.

Como ya hemos tenido ocasión de ver el Decreto 2899/1967, de 27 de noviembre establecía los cupos contributivos de Alava por los Impuestos sobre el Tráfico de Empresas y Lujo, para - los años 1967 y 1968, añadiendo que tales cupos se revisarían cada dos años. Pues bien, la presente Orden de 5 de marzo de - 1970, recoge esa revisión para los ejercicios 1969 y 1970 disponiendo en su art. 1 que los cupos contributivos serán los siguientes:

<u>CONCEPTO</u>	<u>AÑO 1969</u>	<u>AÑO 1970</u>
Impuesto sobre el Tráfico de Empresas.	136.000.000	146.000.000
Impuesto sobre el Lujo.	24.800.000	29.925.000

El art. 2 dispone que, en caso de aprobarse por las Cortes Españolas la Ley General de Educación y de Financiamiento de la reforma educativa, lo que supondría modificaciones en el tipo - de gravamen de las operaciones de depósito irregular y otros -

(1). Resultado de multiplicar por cinco (duración de un quinquenio) el cupo líquido anual.

(2). BOE. de 24 de marzo de 1970.

realizados por las empresas bancarias, de crédito y ahorro, el cupo de 146.000.000, que corresponde al IGTE. deberá ser automáticamente modificado (1).

Orden de 26 de julio de 1971 (2) por la que se modifica el cupo contributivo por los Impuestos sobre Tráfico de Empresas y Lujo, para los años 1971 y 1972.

La siguiente revisión de estos conceptos se hizo en 1971, y la Orden de 26 de julio de dicho año establece los cupos para el año 1971 y 1972, disponiendo que serán los siguientes:

<u>CONCEPTO</u>	<u>AÑO 1971</u>	<u>AÑO 1972</u>
Impuesto sobre el Tráfico de Empresas.	165.000.000	172.160.000
Impuesto sobre el Lujo.	32.917.500	36.209.250

Orden de 20 de junio de 1973 (3) por la que se revisa el cupo contributivo por los Impuestos sobre el Tráfico de Empresas y Lujo para los años 1973 y 1974.

La nueva revisión de los Impuestos sobre el Tráfico de Empresas y Lujo se hizo mediante la Orden de 20 de junio de 1973, que estableció los siguientes cupos:

<u>CONCEPTO</u>	<u>AÑO 1973</u>	<u>AÑO 1974</u>
Impuesto sobre el Tráfico de Empresas.	215.000.000	235.000.000
Impuesto sobre el Lujo.	41.500.000	46.500.000

(1). Dicha Ley se promulgó el 4 de agosto de 1970 (BOE. de 6 - de agosto) y por lo tanto imperaba la revisión para el año 1970 del cupo correspondiente al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, pero al no producirse modificaciones en el tipo de gravamen de tales operaciones, no se llevó a cabo la revisión.

(2). BOE. de 11 de agosto de 1971.

(3). BOE. de 6 de julio de 1973.

Orden de 15 de enero de 1975 (1), por la que se revisa el cupo contributivo por los Impuestos sobre el Tráfico de Empresas y Lujo, para los años 1975 y 1976.

Habida cuenta de que el Concierto Económico con Alava tiene una duración de veinticinco años, el mismo debe finalizar - el 31 de diciembre de 1976 (2). Por tanto solo quedan dos períodos (1975 y 1976) en los que poder hacer la revisión bienal que se establece para los Impuestos sobre el Tráfico de Empresas y Lujo. Esta revisión se realizó mediante la Orden de 15 - de enero de 1975 que cifró los cupos en:

<u>CONCEPTO</u>	<u>AÑO 1975</u>	<u>AÑO 1976</u>
Impuesto sobre el Tráfico de Empresas.	278.000.000	290.000.000
Impuesto sobre el Lujo.	50.000.000	56.000.000

Con esta revisión se terminan todas las que puede haber, porque de momento es una incógnita lo que pueda ocurrir finalmente 1976 y con él, termine la vigencia del Concierto.

Orden de 23 de diciembre de 1972 (3), por la que se revisa el cupo contributivo para el quinquenio 1972-76.

Hemos tenido ocasión de comprobar como el cupo contributivo que se establecía en el Decreto de 29 de febrero de 1952, - debería ser revisado cada cinco años y como la primera revisión se realizó en 1962, puesto que se concedió un plazo de diez - años para ingresar el cupo establecido en 1952 (4). Dicha revisión comprendía los años 1962 a 1967.

(1). BOE. de 5 de febrero de 1975.

(2). Véase el art. 1 del Decreto de 29 de febrero de 1952, por - el que se aprueba el Concierto actualmente vigente.

(3). BOE. de 28 de diciembre de 1972.

(4). Véase la Exposición de Motivos del Decreto de 29 de febrero de 1952.

La segunda revisión se realizó en 1967 y abarcaba el período comprendido entre 1967 y 1971.

Falta, pues, la revisión correspondiente a los ejercicios 1972 a 1976, puesto que, repetimos una vez más, el Concierto - finaliza en dicha fecha. Esta revisión se llevó a efecto mediante la Orden de 23 de diciembre de 1972, que la estableció en las siguientes cantidades:

<u>CONTRIBUCIONES</u>	<u>CUPO PARA LOS AÑOS 1972 a 1976</u>
Territorial	32.246.947
Industrial	50.124.798
Trabajo Personal	67.030.370
Rentas de Capital	25.196.590
Sociedades	213.601.529
Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales Inter Vivos	94.841.471
Actos Jurídicos Documentados	33.984.556
Cerveza y bebidas	8.332.294
Lujo: tenencia y disfrute	2.640.000
T O T A L	527.998.555
A deducir: Compensaciones por los <u>serv</u> icios realizados por la Diputación - en lugar del Estado	391.183.555
CUPO LIQUIDO ANUAL	136.415.000

El art. 2 de dicha Orden establece que los cupos que se - obliga a satisfacer la Diputación durante el quinquenio 1972-76, ascienden a un total de 682.075.000 (1) que se escalonará en las siguientes anualidades:

<u>AÑOS</u>	<u>CUPO LIQUIDO ANUAL</u>
1972	97.750.000
1973	117.082.500
1974	136.415.000
1975	155.747.500
1976	175.080.000
TOTAL QUINQUENIO.	682.075.000

(1). Resultado de multiplicar por cinco (duración de un quinquenio) el cupo líquido anual.

El Concierto Económico con Alava en cifras .

Vamos a resumir en un gráfico cual ha sido la evolución recaudatoria que ha supuesto el Concierto con Alava:

AÑOS	CUPO LIQUIDO ANUAL	IMPORTE LIQUIDO DEL CONCIERTO
(1)		
1952	15.000.000,00	215.000.000,00
1953	20.000.000,00	
1954 y 1955	42.000.000,00	
1956 y 1957	44.000.000,00	
1958 y 1959	46.000.000,00	
1960 y 1961	48.000.000,00	
1962 a 1966	34.648.038,18	173.240.190,90
1967	50.000.000,00	337.500.000,00
1968	58.750.000,00	
1969	67.500.000,00	
1970	76.250.000,00	
1971	85.000.000,00	
1972	97.750.000,00	682.075.000,00
1973	117.082.500,00	
1974	136.415.000,00	
1975	155.747.500,00	
1976	175.080.000,00	
T O T A L		1.407.815.190,90

(1). Según la Disposición transitoria 1ª del Concierto.

AÑOS	CONCEPTO	CUPO LIQUIDO ANUAL	TOTAL
1963	Impuesto sobre el Gasto	16.535.350	23.616.850
	Impuesto sobre el Lujo	7.081.500	
1964-66	Impuesto sobre el Gasto	44.451.500	52.126.500
	Impuesto sobre el Lujo	7.675.000	
1967	Impuesto sobre Tráf.Emp.	110.000.000	128.000.000
	Impuesto sobre el Lujo	18.000.000	
1968	Impuesto sobre el Tr.Em.	122.000.000	142.000.000
	Impuesto sobre el Lujo	20.000.000	
1969	Impuesto sobre Tráf.Emp.	136.000.000	160.800.000
	Impuesto sobre el Lujo	24.800.000	
1970	Impuesto sobre Tráf.Emp.	146.000.000	175.925.000
	Impuesto sobre el Lujo	29.925.000	
1971	Impuesto sobre Tráf.Emp.	165.000.000	197.917.500
	Impuesto sobre el Lujo	32.917.500	
1972	Impuesto sobre Tráf.Emp.	172.260.000	208.469.250
	Impuesto sobre el Lujo	36.209.250	
1973	Impuesto sobre Tráf.Emp.	215.000.000	256.500.000
	Impuesto sobre el Lujo	41.500.000	
1974	Impuesto sobre Tráf.Emp.	235.000.000	281.500.000
	Impuesto sobre el Lujo	46.500.000	
1975	Impuesto sobre Tráf.Emp.	278.000.000	328.000.000
	Impuesto sobre el Lujo	50.000.000	
1976	Impuesto sobre Tráf.Emp.	290.000.000	346.000.000
	Impuesto sobre el Lujo	56.000.000	
T O T A L		2.273.855.100	2.273.855.100

Es decir, que el total ingresado por la Diputación de Alava al Gobierno en virtud del Concierto Económico con ella establecido, durante los períodos 1952 a 1976 alcanza la cifra de:

<u>CONCEPTOS</u>	<u>PESETAS</u>
Importe líquido del Concierto	1.407.815.190,90
Cupo líquido de los Imptos.IGTE. y Lujo	<u>2.273.855.100,00</u>
TOTAL PESETAS	3.681.770.290,90

3. Navarra.

Después de finalizar la guerra civil española de 1936, el Gobierno se vió en la necesidad de introducir en el sistema tributario diversas modificaciones, encaminadas sobre todo a crear nuevas fuentes impositivas (1) y a proceder a la reconstrucción del país (2).

Como consecuencia de esta necesidad apareció la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, que en su art. 146 establecía cómo a la hora de aplicarla en las provincias de Alava y Navarra, se tendrían en cuenta sus respectivas peculiaridades. Para poder llevar a efecto tal aplicación, el Ministerio de Hacienda designó, mediante la Orden de 10 de marzo de 1941, una Comisión para estudiar y proponer las normas que posibilitarían dicha aplicación.

En la propia Orden se dispone que la Comisión realizará sus estudios y una vez acabados estos, en contacto con la Diputación navarra (y también la alavesa), formulará al Ministerio de Hacienda sus propuestas. Cuando tales propuestas coincidan con el parecer de la Diputación, serán firmadas por los miembros de la Comisión y de la Diputación, y en caso de discrepancia, la Comisión enviará al Ministerio de Hacienda el parecer de la Diputación, en forma escrita y autenticada.

(1). DEL BURGO, JAIME IGNACIO: "Régimen Fiscal de Navarra". Editorial Aranzadi, Pamplona 1972, pág. 36.

(2). DEL BURGO, JAIME IGNACIO: "El Fuero: pasado, presente, futuro". AUNSA. Pamplona, 1975, pág. 91.

La Diputación de Navarra designó a sus representantes por los acuerdos de 16 y 30 de mayo de 1941, y así pudieron dar comienzo las negociaciones, que duraron varios meses. El 6 de noviembre de ese mismo año se firmaron las Bases de un nuevo Convenio y este fue promulgado dos días después (es decir, el 8 - de noviembre) mediante una Ley de la Jefatura del Estado, cuyo análisis pasamos a examinar.

Ley de 8 de noviembre de 1941 (1), por la que se aprueba un - nuevo Convenio Económico con Navarra.

En la Exposición de Motivos de esta Ley queda perfectamen te plasmado el objetivo perseguido por la misma y las causas - que motivaron el nuevo Convenio. Así, por ejemplo, se alude en la misma al aumento de los gastos del Estado como consecuencia de la Cruzada de Liberación y de la reconstrucción del país, a que había que enfrentarse, lo cual requiere un "notorio y proporcionado sacrificio tributario ciudadano".

Este sacrificio tributario al que deben colaborar todos - los españoles lleva parejo un problema técnico, como es la necesaria coordinación entre el régimen peculiar de Navarra y - los nuevos impuestos que creó la Reforma Tributaria de José Larraz en 1940 (2).

Estos son, pues, los dos objetivos de la Ley de 1841:

- aumentar la contribución de los navarros al sostenimiento de las cargas públicas, es decir, señalar un nuevo cupo - contributivo superior al existente por el Convenio ante--rior, que era el de 1927 (3),

(1). BOE. de 21 de noviembre de 1941.

(2). Esta Reforma, llamada "Reforma LARRAZ", por ser D. José Larraz el Ministro de Hacienda en funciones cuando la misma se llevó a efecto, se plasmó en la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 (BOE. de 22 de diciembre de 1940) a la que hemos aludido más arriba.

(3). En este Convenio de 15 de agosto de 1927 el cupo contributivo de Navarra se estableció en 6 millones de pesetas.

- armonizar el régimen general del Estado en materia fiscal, - que recoge la Ley de Reforma Tributaria, de 16 de diciembre de 1940, con el régimen especial y privativo de Navarra.

Para lograr esto, el texto del Convenio "comprende un conjunto total y acabado de reglas y disposiciones referentes a las exacciones fiscales del Estado en su aplicación al régimen privativo de Navarra en lo económico, que el Gobierno se complace en respetar por lo que tiene de peculiaridad histórica y tradicional, mientras no pugne con el interés, siempre supremo, nacional" (1).

En lo referente al primer objetivo, el cupo contributivo se elevó de seis a veintiún millones de pesetas a partir de 1941, - si bien, y debido a que cuando apareció la Ley de 1941, nos encontramos ya en el mes de noviembre, se decidió que, en dicho año, solo se pagaría el 50 % de los quince millones en que se cifró el aumento (2) (art. 1 y art. 3,4).

Al mismo tiempo se determinó en 750.000 pesetas la cantidad que le correspondería a la Diputación de Navarra en concepto de gastos de cobranza y administración (art. 3,3).

En cifras todo quedaría del modo siguiente:

Cupo para 1941:

Cupo actual	21.000.000
Cupo anterior	6.000.000
Aumento	15.000.000 pts.

50 % de 15.000.000 = 7.500.000 pts.

Cupo para 1941 = 21.000.000 - 7.500.000 = 13.500.000 pts.

Por tanto en 1941 el cupo contributivo sería de 13.500.000 pts. (art. 3,4) y el exceso de esta cantidad sobre los 21.000.000

(1). De la Exposición de Motivos de la Ley de 8 de noviembre de 1941.

(2). 21.000.000 - 6.000.000 = 15.000.000 millones de ptas.

del cupo establecido (es decir, 7.500.000) se ingresaría por iguales y terceras partes en los meses de Junio y Diciembre de 1942 y Junio de 1943.

El premio de cobranza de 1941 no podía ser el establecido de 750.000 ptas. puesto que se bajó el cupo de ese año; por tanto, también se redujo esta cifra, y el art. 3,4 de la Ley lo estableció, para 1941, en 250.000 ptas.

A partir de 1941, la Diputación de Navarra venía obligada a ingresar en la Delegación de Hacienda de Navarra, el cupo establecido y tal ingreso lo realizaría anualmente por cuartas partes, es decir, en cada uno de los meses siguientes al de expirar cada trimestre natural, excepto el pago correspondiente al cuarto trimestre de cada año, que se realizaría en el mes de diciembre (art. 3,4) (1).

Hay sin embargo un tributo que es la Contribución excepcional sobre Beneficios Extraordinarios (2) que, precisamente por su carácter excepcional, sigue un régimen distinto y no va incluida dentro del cupo. Por eso la Disposición Transitoria única de la ley de 1941 dispone que la Diputación Navarra entregará al Estado, en concepto de cupo extraordinario por la referida Contribución y por los ejercicios de 1936 a 1939, ambos inclusive, la cantidad de 9 millones de ptas. que ingresará en la Delegación de Hacienda de la provincia por iguales y terceras en Junio y Diciembre de 1942 y en Junio de 1943.

(1). Es decir, enero, febrero y marzo, se ingresaría en abril; abril, mayo y junio, en julio; julio, agosto y septiembre, en octubre, y octubre, noviembre y diciembre en diciembre.

(2). La Diputación navarra estaba facultada para imponer y cobrar esta Contribución, a las sociedades domiciliadas y a los particulares avocindados en Navarra, cualquiera, que sea el territorio donde hayan obtenido los beneficios sujetos a tributar por la misma, teniendo en cuenta que no podrá aplicar tarifas inferiores, ni normas distintas de las que tuviese establecidas el Estado. (Véase los números 1 y 2 de la Disposición Transitoria de la ley de 8 de noviembre de 1941).

A partir de 1940, y mientras dicha Contribución esté en vigor, el cupo correspondiente se determinaría en vista de la recaudación obtenida en cada ejercicio, ingresando el importe acordado en la Delegación de Hacienda Navarra, dentro del primer trimestre siguiente a la terminación de cada ejercicio económico.

Los tributos establecidos para Navarra fueron los siguientes:

- Contribución Territorial (Disposición 1ª).
- Contribución Industrial (Disposición 2ª).
- Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria (Disposición 3ª).
- Impuesto de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes (Disposición 4ª).
- Contribución sobre la Renta (Disposición 5ª).
- Impuesto del Timbre (Disposición 6ª).
- Impuesto sobre pagos del Estado, Diputaciones Provinciales y Ayuntamientos (Disposición 7ª).
- Contribución sobre Usos y Consumos (Disposición 8ª).(1).
- Contribución sobre Usos y Consumos (Disposición 9ª) (2).
- Impuestos diversos (Disposición 10ª) (3).

Es muy importante señalar ahora que la Contribución sobre - Usos y Consumos a que se refiere la Disposición 8ª tiene un régimen peculiar y que consiste en la obligación de la Diputación de ingresar en el Tesoro el exceso de recaudación de dicha Contribución a partir de la cifra de 9.500.000 ptas. En el caso de que - lo recaudado en Navarra no alcance dicha cifra, el Estado debería

-
- (1). Se refiere a los conceptos comprendidos en el art. 72 de la Ley de 16 de Diciembre de 1940 y otras especiales.
 - (2). Se refiere a los siguientes conceptos: Impuesto de transportes terrestres y fluviales. Impuesto sobre el producto bruto de las explotaciones mineras. Patente Nacional de Circulación de Automóviles. Impuesto sobre el consumo de gas y - electricidad. Impuesto sobre el uso del teléfono y sobre las cajas de seguridad. Los Impuestos sobre el consumo de gasolina y gas-oil, pólvoras y materias explosivas, quedaban a favor del Estado y sujetos, por tanto a la legislación general.
 - (3). Alude a los Impuestos sobre aprovechamientos forestales, pesas y medidas y cédulas.

abonar la diferencia en la liquidación anual del cupo, sin que la cantidad a abonar por éste pueda exceder nunca de 3.500.000 ptas.

Esta cifra de 9.500.000 ptas. fué rectificada en 1947, - 1952 y 1957 para quedar establecida en 1962 en 97.200.000 ptas. (1).

Es muy importante señalar que la Disposición general quinta (art. 3,5) establece la creación de una Junta Arbitral, que residirá en Madrid, y que será renovada cada tres años, cuya - composición será la siguiente: un Magistrado del Tribunal Supremo como presidente y dos vocales, uno representante del Ministerio de Hacienda y otro de la Diputación.

Esta Junta tiene por objeto conocer de todas las cuestiones que, sobre interpretación y aplicación del Convenio, surjan entre la Diputación y el Estado, y representa una importante diferencia con lo que ocurre en el caso de Alava, donde no existe - tal organismo (2).

Cuando los comisionados navarros, que habían estado en Madrid discutiendo el presente Convenio volvieron a Pamplona, elevaron a la Diputación una Memoria, al final de la cual se establecía que en el Convenio firmado "se habían observado los siguientes principios esenciales básicos del sistema foral de Navarra":

1. Régimen paccionado.
2. Cupo único e invariable unilateralmente, acomodado a las - posibilidades económicas de Navarra, comprensivo de todas las contribuciones e impuestos del Estado.
3. Mantenimiento de la soberanía tributaria de la Diputación, coordinada a la del Estado en aquellos impuestos y contribuciones cuya acción haya de traspasar los límites del territorio navarro.

(1). Vid. BURGO, JAIME IGNACIO de: "Régimen fiscal...", pág. 41, donde dice que en 1968 la Diputación entregó al Estado pts. 157.200.000, que constituían el exceso de recaudación sobre la cifra de 97.200.000 ptas.

(2). Vid. BURGO, JAIME IGNACIO del: "Régimen Fiscal de Navarra". Editorial Aranzadi, Pamplona, 1972, pág. 38 y "Aspectos jurídicos del régimen fiscal de Navarra" en Hacienda Pública Española, nº 13, Madrid, 1971, pág. 143 y 144.

4. Administración y cobranza por la Diputación de todos los impuestos que hayan de exaccionarse en Navarra.
5. Cupo único también, pero extraordinario y transitorio por la Contribución de Beneficios Extraordinarios, de acuerdo con el carácter de esta Contribución.

Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (1).

Como ya hemos tenido ocasión de ver al hablar de Alava esta Ley establece una nueva clasificación del sistema tributario español (ver epígrafe 2.5 de este capítulo) y en su art. 229 dispone que el Gobierno adoptará las disposiciones que determinen la aportación que Navarra (al igual que Alava) debe prestar al sostenimiento de las cargas generales del Estado, con arreglo a su respectivo régimen foral.

Esto quiere decir, al igual que en el caso de Alava, que el Convenio con Navarra sigue subsistiendo, pero que deben introducirse en el mismo las innovaciones importantes que, en la estructura y régimen jurídico de los conceptos que integran nuestro ordenamiento tributario, introdujo la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, cosa que aconteció en 1969 como vamos a ver a continuación.

Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio (2) por el que se fija la aportación de Navarra al sostenimiento de las cargas generales de la Nación, y se armoniza su peculiar régimen fiscal con el general del Estado.

Para poder establecer este nuevo Convenio, que es el que existe actualmente en vigor, tenemos nuevamente a la Diputación de Navarra y al Estado enfrascados en nuevas conversaciones, que, según señala DEL BURGO (3), fueron prolongadas y laboriosas, ya que

-
- (1). BOE. de 13 de junio de 1964 y rectificación de errores en el BOE. de 7 de abril de 1965.
 - (2). BOE. de 29 de julio de 1969 y rectificación de errores en el BOE. de 18 de septiembre de 1969.
 - (3). Vid. BURGO, JAIME IGNACIO del: "Aspectos jurídicos...", pág. 145.

estuvieron sujetas a diversas interrupciones, bien por crisis - políticas nacionales, bien por diversidad de puntos de vista en tre las dos partes.

Pese a todo ello, se llega a un acuerdo el 19 de julio de 1969 y se firma el Convenio, haciéndolo por parte del Estado D. JOSE RAMON BENAVIDES GOMEZ ARENZANA, a la sazón Director General del Tesoro y Presupuestos, y por parte de la Diputación el Vicepresidente de la misma D. FELIX HUARTE GOÑI (1).

Este Convenio se puso en vigor mediante el Decreto-Ley 16/ 1969, de 24 de julio y entró en vigor el día 1 de agosto de ese mismo año, quedando derogado, a partir de esa fecha, el Convenio de 1941, aprobado por la ley de 8 de noviembre de 1941, según - expone el Decreto-Ley de 1969 en su artículo único.

En la Exposición de Motivos del Decreto-ley se alude a la necesidad de sustituir lo convenido en 1941 por un nuevo texto, que tenga en cuenta no solo la adaptación del Convenio a la reforma tributaria de 1964, sino también las nuevas exigencias de la actividad financiera del Estado, con el consiguiente incremento del gasto público.

Para lograr todo ello se establece un nuevo cupo contributivo, en el que se sustituye el cupo fijo que hasta entonces se había venido estableciendo, por otro que tendría una nueva configuración, ya que estaría integrado por tres factores:

- un cupo fijo, como tradicionalmente se determinaba,
- un cupo variable anualmente en función el incremento general de terminados impuestos indirectos,
- una aportación, también variable y anual, para contribuir a la desgravación fiscal correspondiente a las exportaciones que realizan las Empresas que tributen a Navarra por aquellos impuestos.

(1). DEL BURGO llama la atención sobre este punto, porque el - mismo signifique una diferencia con respecto al Convenio de 1941, ya que este fué firmado por la totalidad de los miembros de las respectivas Comisiones, mientras que el de 1969 solo lleva la firma de dos representantes: uno del Estado y otro de la Diputación.

El cupo fijo que se establece por el Decreto-ley de 1969 - se eleva a la cifra de 230 millones de ptas. y afecta a los siguientes impuestos:

- Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (art. 1).
- Contribución Territorial Urbana (art. 2).
- Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (art.3).
- Impuesto sobre las Rentas del Capital (art. 4).
- Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (art. 5).
- Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 6).
- Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas (arts. 7 y 8).
- Impuesto general sobre las Sucesiones (art. 9).
- Impuesto general sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (art. 11).

El ingreso del cupo se hará anualmente por la Diputación en la Delegación de Hacienda de Navarra, por cuartas partes, en cada uno de los meses siguientes al de expirar cada trimestre natural, excepto el pago correspondiente al último trimestre de cada año, que debe ingresarse antes del día 15 de diciembre (art. 21,1).

Al mismo tiempo el art. 20,2 del Decreto-ley dispone que, - con independencia del cupo que acabamos de señalar de 230 millones de ptas., la Diputación de Navarra ha de satisfacer al Estado una compensación anual, que se revisará cada año automáticamente, según el porcentaje de aumento y disminución experimentado por la Recaudación total de los mismos conceptos en favor del Tesoro, en el ejercicio inmediatamente anterior. Este cupo variable se refiere a los siguientes impuestos:

- Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (art. 12).
- Impuesto sobre el Lujo (art. 13) (1).
- Impuestos Especiales (art. 14) (2).

-
- (1). Salvo el que grava la venta de gasolina supercarburante, que se considera una aportación más de Navarra al sostenimiento de las cargas generales de la Administración del Estado.
- (2). Salvo el que grava el petróleo y sus derivados, que se considera una aportación más de Navarra al sostenimiento de las cargas generales de la Administración del Estado.

Por último, se determina por el art. 20,3 que la Diputación de Navarra compensará anualmente a la Administración del Estado por la desgravación fiscal a la exportación, que dicha Administración satisfaga a empresas que tributen a la Diputación. Esta compensación se revisará automáticamente cada año de forma que se mantenga la proporción existente entre los 80 millones, que establecieron para 1970 y 1971 y los pagos efectivos por este concepto, que se realicen por el Ministerio de Hacienda en favor de empresas que tributen a la Diputación navarra.

Para los años 1970 y 1971 se establecieron las siguientes cifras que corresponden a estos dos últimos cupos variables de carácter compensatorio:

<u>CONCEPTO</u>	<u>AÑOS</u>	<u>IMPORTE</u>
Impto.sobre el Tráfico de Empresas, Lujo y Especiales	1970 y 1971	390.000.000
Desgravación Fiscal a la Exportación	1970 y 1971	80.000.000

En 1972 correspondía, pues, una modificación de estas cifras y así sucesivamente cada año. He aquí el resumen de los que ha sido esta evolución hasta nuestros días: (1).

IMPUESTO SOBRE EL TRAFICO DE EMPRESAS,
LUJO Y ESPECIALES.

1970	390 millones de pesetas
1971	390 millones de pesetas
1972	390 millones de pesetas
1973	450 millones de pesetas
1974	515 millones de pesetas
1975	638 millones de pesetas

(1). Vid. DEL BURGO, "El Fuero: ...", pág. 114, nota 22.

DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION (1)

1970	.....	80 millones de pesetas
1971	.....	80 millones de pesetas
1972	.....	108,4 millones de pesetas
1973	.....	133,1 millones de pesetas
1974	.....	175,1 millones de pesetas

En lo que respecta a la forma de hacer efectivas las cantidades variables que corresponden a estos dos conceptos, el art. 21,2 del Decreto-ley establece que serán ingresadas por la Diputación en la Delegación de Hacienda de Navarra, en partes iguales, antes del día 15 de los meses de julio y diciembre.

El Decreto-ley de 1969 tiene, también dos importantes disposiciones: una es la que recoge el art. 19, en virtud del cual se deja subsistente la Junta Arbitral, que creó el Convenio de 1941, y en la que ahora se van a introducir unas modificaciones en su composición, ya que estará formada por:

- un presidente, que será Magistrado del Tribunal Supremo,
- dos representantes del Ministerio de Hacienda (en lugar de uno solo como antes),
- dos representantes de la Diputación (en lugar de uno solo como antes).

El presidente será designado cada dos años por el Presidente del Tribunal Supremo (y no por el Gobierno, como pasaba en la Junta del anterior Convenio) con lo cual se garantiza en mayor grado la independencia de este Magistrado a la hora del arbitraje que debe realizar.

La segunda importante disposición a la que aludíamos, se refiere a la creación de una Comisión Coordinadora de Impuestos Director (art. 10) y otro de Impuestos Indirectos (art. 18) para la mejor coordinación y aplicación de la gestión tributaria en Navarra, que en la actualidad se han refundido en una sola, según lo dispuesto en el Decreto 76/1973, de 18 de enero (BOE. de 29 de enero).

(1). El porcentaje que se aplica en las revisiones anuales ha quedado fijado en un 15,91 %.

El Convenio Económico con Navarra en cifras:

	<u>CUPO CONTRIBUTIVO</u>
Ley de 16 de agosto de 1841	1.800.000 reales
Convenio de 1877 (Real Decreto de 19 de febrero)	2.000.000 pts.
Convenio de 1927 (Real Decreto-ley de 15 de agosto)	6.000.000 pts.
Convenio de 1941 (Ley de 8 de noviembre)..	21.000.000 pts.
Convenio de 1969 (Decreto-ley 16/1969, de 24 de julio)	230.000.000 pts.

Lo convenido con Navarra anualmente, y, a partir, del último Convenio vigente arroja las siguientes cifras:

AÑOS	CUPO CONTRIBUTIVO	IMPTOS.IGTE.LUJO Y ESPECIALES	DESGRAVACION FISCAL A LA EXPORTACION.	T O T A L
1970	230.000.000	390.000.000	80.000.000	700.000.000
1971	230.000.000	390.000.000	80.000.000	700.000.000
1972	230.000.000	390.000.000	108.400.000	728.400.000
1973	230.000.000	450.000.000	133.100.000	813.100.000
1974	230.000.000	515.000.000	175.100.000	920.100.000
1975	230.000.000	638.000.000	(1)	868.000.000
T O T A L				4729.600.000

NOTA.- Estas son las cifras actuales, a las que había que incrementar las cantidades recaudadas por la Delegación de Hacienda de Navarra por el Impuesto sobre la gasolina y el petróleo así como las cuotas ingresadas al Tesoro por las empresas sujetas a tributar por cifra relativa de negocios, datos que no han sido publicados.

Sin embargo, DEL BURGO (2) estima que, para 1974, el cálculo aproximado de la aportación global de Navarra se aproxima a los 2.000 millones de pesetas.

(1). En el momento de redactar estas líneas se desconocen las cifras oficiales.

(2). BURGO, JAIME IGNACIO DEL: "El Fuero..." pág. 115, nota 24.

CAPITULO IV

ELABORACION DE LOS CONCIERTOS ECONOMICOS

1. Preparación.

En la elaboración de todo Concierto Económico entran siempre en juego dos componentes. En primer lugar la preparación - del mismo y en segundo, todo lo referente a su ejecución.

Empezaremos hablando del primer aspecto para ocuparnos en la pregunta siguiente de la ejecución.

Alava.

El sistema preparatorio del Concierto Económico con Alava supone un procedimiento que viene recogido en el preámbulo del Decreto de 29 de febrero de 1952, por el que se aprueba dicho - Concierto.

En el referido preámbulo se pone de manifiesto cómo se llevan a cabo unas diligencias previas a todo Concierto, consistentes en la constitución de una Comisión Mixta en el Ministerio - de Hacienda, formada por representantes del Estado español y de la Diputación alavesa (1).

Dicha Comisión Mixta está presidida por el Subsecretario de Hacienda y tiene por objeto estudiar cuáles van a ser las Bases del Concierto que se quiere instaurar, y señalar el cupo contributivo correspondiente.

Una vez determinados estos dos aspectos se elabora la pertinente propuesta, redactando un informe que es, posteriormente, examinado y discutido por el Gobierno.

Finalizadas las deliberaciones, se aprueba el correspondiente Concierto mediante un Decreto siempre que se estime procedente por el Consejo de Ministros.

(1). Véase el Decreto de 28 de septiembre de 1951 por el que se constituye dicha Comisión.

Esto es, a groso modo, el procedimiento que se sigue para la elaboración de un Concierto Económico. De todos modos, vamos a examinar el Decreto de 28 de septiembre de 1951, por el que se constituye la Comisión Mixta a que estamos aludiendo, puesto que en tal Decreto se van dando, no solo la composición de dicha Comisión, sino también las normas de actuación que deben regir su funcionamiento (1).

La composición de dicha Comisión es como sigue: según establece el Decreto de 28 de septiembre de 1951:

- a) un presidente que será el Subsecretario del Ministerio de Hacienda,
- b) los vocales siguientes:
 - los Directores generales de lo Contencioso del Estado, Propiedades y Contribución Territorial, Contribuciones y Régimen de Empresas y Contribución de Usos y consumos (2),
 - el Presidente de la Diputación de Alava,
 - tres Diputados de dicha Corporación,
- c) un Secretario, sin voto, designado por el Ministro de Hacienda.

Esta Comisión primeramente señala los conceptos contribuciones e impuestos que hayan de concertarse y, posteriormente, establece los cupos contributivos que se tienen que acomodar, en cada caso, a lo que proporcionalmente resulta para las demás provincias de régimen común, según las bases, tipos y recargos en -

-
- (1). Al finalizar en 1976 el vigente Concierto Económico con Alava es posible que cambie la composición de la Comisión, sobre todo en la participación estatal, puesto que algunos de los Directores Generales que actuaron en 1951, ya no podrán hacerlo por haber desaparecido la Dirección General a la que pertenecían. De todas formas no creemos que haya diferencias en cuanto a los demás miembros que componen la Comisión y - mucho menos, en cuanto a las directrices que debe seguir la misma.
 - (2). En la actualidad existe una Subdirección dentro de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos, que es la Subdirección General de Régimen Fiscal de Corporaciones Locales a la que corresponde el estudio, tramitación y propuesta de resolución de todas las cuestiones relativas al régimen financiero de las Corporaciones Locales y al desarrollo y aprobación de los Conciertos Económicos con Alava y Navarra.

vigor, computándose en aquellos no solo el premio de cobranza o recaudación cuando proceda, sino también el costo de los servicios puramente estatales que van a quedar a cargo de la Diputación.

En las Bases que se fijen se determinará el mecanismo de revisión, para acomodar las cifras concertadas al desarrollo de cada concepto impositivo, y también los órganos de aplicación del régimen de Concierto.

A la luz de estas normas de actuación se puede elaborar el informe que deberá ser examinado por el Gobierno para darle, o no, su aprobación.

Creemos conveniente apuntar aquí un tema de indudable importancia por su actualidad. El Consejo de Ministros presidido por el entonces Príncipe de España Don Juan Carlos I, decidió dar cauce al establecimiento de un régimen administrativo especial para Vizcaya y Guipúzcoa, lo cual supondría la aparición de un nuevo Concierto Económico para dichas provincias, que continuaría la línea que se interrumpió en 1937 con motivo de la Guerra Civil española de 1936-1939. Pues bien, el Decreto 3142/1975, de 7 de noviembre dispone que la composición de la Comisión que habrá de estudiar la implantación de un régimen administrativo especial para Vizcaya y Guipúzcoa se fijará por Orden del Ministerio de la Gobernación.

Esa Orden es la de 3 de diciembre de 1975 y en ella se fija la composición de dicha Comisión que es la siguiente:

a) Presidente, como consejero permanente de Estado, D. LUIS JORDANA DE POZAS.

b) Vocales:

- los Consejeros Nacionales del Movimiento por Guipúzcoa y Vizcaya (Sres. OREJA AGUIRRE y DE IBARRA, respectivamente),
- los Procuradores en Cortes de representación familiar de dichas provincias (Sres. ESCUDERO RUEDA y ZUBIAGA por Guipúzcoa y SATRUSTEGUI y ARISTEGUI, por Vizcaya),
- los Procuradores en Cortes representantes de la Administración Local de dichas provincias (Sres. ARALUCE y OTAZU, por Guipúzcoa y BARASATEGUI y ARISTEGUI, por Vizcaya),

- los Procuradores en Cortes, no comprendidos en los apartados anteriores, de cualquier representación, residentes en las mencionadas provincias, que lo soliciten expresamente del presidente de la Comisión (son los Procuradores de representación sindical sres. ARAMBARRI y MUÑOA por Guipúzcoa y JOSE MARIA SERRATS URQUIZA y EDUARDO AZNAR por Vizcaya),
 - un representante de cada una de las respectivas diputaciones de Guipúzcoa y Vizcaya (1).
 - los Presidentes de las Cámaras Oficiales de Comercio, - Industria y Navegación de las citadas provincias (Sres. D.RAMON VIZCAINO por Guipúzcoa y D.ENRIQUE GUZMAN por - Vizcaya),
 - los Presidentes de los Consejos provincias de Empresarios de tales provincias (Sres. IRURETAGOYENA por Guipúzcoa y OLARRA por Vizcaya),
 - los Presidentes de los Consejos provinciales de trabajadores de esas mismas provincias (Sres. MANZANO por Guipúzcoa y ESPARTA por Vizcaya),
 - dos representantes del Ministerio de Hacienda (1),
 - dos representantes del Ministerio de la Gobernación (1),
 - un representante de cada uno de los siguientes Ministerios: Obras Públicas, Educación y Ciencia, Trabajo, Agricultura y Vivienda (1),
 - el Director del Instituto de Estudios de Administración Local (D.JOSE ANTONIO GARCIA-TREVIJANO FOS),
 - el Jefe Central del Servicio de Inspección y Asesoramiento de las Corporaciones locales (D.JUAN ANTONIO LARA - POL).
- d) Un Secretario de Actas, sin voz ni voto, que será el Secretario General del Instituto de Estudios de Administración Local (D.JUAN D'ANJON GONZALEZ).

El Presidente de la Comisión podrá, a su vez, designar hasta dos técnicos para que asesoren a la misma.

(1). Pendiente de señalamiento.

Las Diputaciones de Guipúzcoa y Vizcaya realizarán los trabajos que deberán presentar a la Comisión en el plazo de cuarenta y cinco días a partir del día siguiente al de la publicación de la Orden que estamos examinando (1).

Aunque esta Comisión no va a tratar simplemente de la materia tributaria, es indudable que uno de los informes que deberá presentar es el referente al Concierto Económico y, por ello, - lo recogemos aquí, junto al estudio de Alava, como se ha venido haciendo siempre hasta 1937: por un lado, el régimen de Navarra, y por otro, el de las Provincias Vascongadas (Vizcaya, Guipúzcoa y Alava).

Navarra.

El Convenio con Navarra tiene una fase de preparación muy similar a la que tiene Alava. Cuando el Gobierno siente la necesidad de modificar el cupo contributivo de la provincia, o las circunstancias han motivado la necesidad, y realización, de reformas fiscales importantes, invita a la Diputación navarra a negociar las bases de un nuevo Convenio (2).

Este hecho de "invitar" el Gobierno a la Diputación a una negociación nos permite obtener la naturaleza del primer paso a dar entre las dos partes firmantes del Convenio. Dicha naturaleza viene expresamente recogida en la nota oficial que la Diputación de Navarra publicó a raíz del Convenio Económico de 1927, - donde se dice textualmente que "... teniendo el llamamiento hecho a la Diputación el carácter de invitación".

Una vez que la Diputación acepta la invitación del Gobierno, pasa a designar una Comisión para que realice las negociaciones pertinentes con los representantes gubernamentales. Estas negociaciones, si llegan a cristalizar en acuerdo, originan un Acta del Convenio en el que se fijan las Bases del mismo.

-
- (1). La Diputación de Guipúzcoa celebró su primera reunión el día 9 de diciembre de 1975, presidida por el propio presidente de la Corporación, D. JUAN MARIA DE ARALUCE Y VILLAR.
 - (2). Esta forma de "invitación" es lógica si partimos de la base incuestionable de que el régimen de Navarra no esté sometido a límites temporales, que obliguen a renovar el Convenio una vez que ha transcurrido su plazo de vigencia.

Con arreglo a estas Bases se establece de forma definitiva la redacción del Convenio y éste se aprueba mediante una norma con rango de Ley.

Conviene aquí hacer una precisión respecto a este carácter normativo legal que acompaña a todo Convenio Económico con Navarra, puesto que se han producido algunas diferencias entre los diferentes Convenios existentes con la citada provincia. Esto - nos obliga a examinar los tres últimos Convenios separadamente y a ello pasamos.

a) Convenio de 1927 (aprobado por Real Decreto-ley de 15 de agosto de 1927).

La elaboración del Acta del Convenio se realizó en Madrid el día 12 de agosto de 1927, participando en la misma D. ANDRES AMADO como representante del Gobierno en su calidad de encargado del despacho ordinario de los asuntos del Ministerio de Hacienda, y como representantes de la Diputación de Navarra los siguientes señores comisionados:

- D. JOAQUIN DE BORJA, Presidente de la Diputación de Navarra,
- D. LUIS OROZ, Secretario de la Diputación,
- D. LEANDRO NAGORE, Diputado,
- D. JOSE MARIA MODET, Diputado,
- D. IGNACIO BALEZTENA, Diputado,
- D. MIGUEL GORTERI, Ingeniero Jefe de Hacienda,
- D. JOAQUIN BEUNZA, Asesor,
- D. PEDRO URANGA, Asesor,
- D. LORENZO OROZ, Asesor.

Todos ellos firmaron el Acta del Convenio (1) junto con el representante del Gobierno, lo cual certificó D. FRANCISCO DE - ALDECOA Y JIMENEZ como Jefe de Administración de segunda clase - del Cuerpo general de Administración de la Hacienda Pública, en funciones de Oficial Mayor del Ministerio de Hacienda, por ausencia del propietario.

(1). Excepto el asesor D. Pedro URANGA, que se encontraba enfermo, firmando en su lugar el asesor D. LORENZO OROZ.

Este Acta se elevó al Gobierno y éste lo aprobó mediante un Real Decreto-Ley que lo formaliza.

- b) Convenio de 1941 (aprobado por Ley de 8 de noviembre de 1941).

El Acta del Convenio se formalizó en Madrid, el día 6 de noviembre de 1941, y en la misma participaron dos Comisiones: una en representación del Ministerio de Hacienda (1) y otra en representación de la Diputación de Navarra.

Los miembros de la Comisión que representaba al Ministerio de Hacienda fueron (2):

- D. JUSTO GONZALEZ TARRIO, Director General de Propiedades y Contribución Territorial.
- D. LUIS USERA LOPEZ-GONZALEZ, Abogado del Estado e Inspector de Servicio.
- D. MARIANO RIBON RUIZ, del Cuerpo Pericial de Contabilidad.
- D. JOSE MARIA FERNANDEZ YANEZ OZORES, del Cuerpo de Ingenieros Industriales.
- D. JUAN MANUEL ROZAS EGUIBURU, del Cuerpo de Profesores Mercantiles.
- D. JOSE DE MARIA Y VALLEJO, Liquidador de Utilidades.

Los miembros de la Comisión que representaba a la Diputación de Navarra fueron:

- D. TOMAS DOMINGUEZ AREVALO, Conde de Rodezno, como Vicepresidente de la Diputación.
- D. FRANCISCO URANGA GALDIANO, Diputado.
- D. SANTIAGO FERRER GALDIANO, Diputado.

-
- (1). Esta comisión fué nombrada por Orden Ministerial de 10 de mayo de 1941.
- (2). La Orden de 10 de mayo de 1941, por la que se designaba esta Comisión, establecía que la misma realizaría los estudios pertinentes encaminados a formular al Ministerio de Hacienda las propuestas que se refieren a cada una de las dos provincias aforadas (Alava y Navarra), para lo cual estaría en contacto sucesivo con los miembros de ambas Diputaciones. En el caso de que las propuestas de la Comisión sean coincidentes con el parecer de los representantes de la Diputación, las firmarían conjuntamente unos y otros. En el supuesto de discrepancias, la Comisión elevaría al Ministerio el parecer escrito y autenticado de los representantes provinciales.

- D. LUIS OROZ ZABALETA, Secretario.
- D. RAFAEL AIZPUN SANTAFE, Asesor.
- D. JUAN LUIS FRAUCA EZCURRA, Ingeniero Director de la -
Hacienda Provincial.

El Acta fué firmada por todos los miembros de ambas Comisiones y fué levantada una certificación del mismo por D. ERNESTO PADIN LORENZO, Jefe Superior de Administración Civil, como -
Oficial Mayor del Ministerio de Hacienda.

Posteriormente, se elevó al Ministro de Hacienda y fué aprobada mediante una Ley en la cual, y al igual que en el Convenio de 1927, no había diferencia alguna entre el Acta del Convenio y la disposición que lo publica.

c) Convenio de 1969 (aprobado por Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio):

El Acta del Convenio se formalizó en Madrid, el día 19 de julio de 1969 y fué firmada exclusivamente, por dos personas: D. JOSE RAMON BENAVIDES GOMEZ ARENZANA, Director General del Tesoro y Presupuestos en representación del Gobierno y D. FELIX HUARTE GOÑI, Vicepresidente de la Diputación Foral de Navarra, como representante de ésta última.

Como vemos hay aquí una diferencia con respecto a los dos -
Convenios anteriores, puesto que mientras en éstos firmaban la -
totalidad de los miembros de las respectivas Comisiones, el de -
1969 solo fué firmado por un representante de cada Comisión.

La referida Acta fué llevada al Consejo de Ministros de 21 de julio de 1969, y aprobada por Decreto-Ley, en el que no se -
confunden, como hasta ahora había venido ocurriendo, el Convenio y la disposición que lo publica.

Como vemos en el caso de Navarra existe una Comisión Mixta, formada por representantes del Estado español y de la Diputación navarra, que son los que, en definitiva, elabora el Convenio. -
Sustancialmente ésto ha sido siempre así y el hecho de que se recojan las firmas de todos, o de solamente dos de los comisionados, no afecta a la esencia del procedimiento, puesto que se trata de un mero trámite formal, que queda mucho más simplificado -
cuantas menos personas los firmen.

El problema está en el rango normativo que debe darse a la disposición por la cual se aprueba un Convenio. En el Convenio de 1941 dicha disposición tuvo carácter legal evidentemente, pero en los de 1927 y 1969 se trataba de un Decreto-Ley, - ¿puede afirmarse, pues, que los Convenios con Navarra requieren siempre una norma de rango legal para su aprobación?. La respuesta la consideramos afirmativa, desde el momento en que los Decretos-Leyes son normas que emanan del poder ejecutivo - cuando se producen situaciones de urgencia que no permiten esperar a la intervención del legislativo, y que tienen el mismo valor que las leyes dictadas por éste (1).

Aquí existe, pues, una diferencia entre los Conciertos Económicos de Alava y Navarra, puesto que mientras el segundo exige para su aprobación una norma de carácter legal (Ley o Decreto-ley) el primero se aprueba mediante una norma de carácter reglamentario (Decreto).

El último problema que queda ya por resolver es qué hubiese ocurrido en caso de no haberse llegado a un acuerdo en el Concierto Económico (nos referimos tanto al caso de Alava como al de Navarra).

Esta misma pregunta se la formuló SAINZ DE BUJANDA a JAIME IGNACIO DEL BURGO con motivo del coloquio que se planteó en la

(1). La LGT no habla de los Decretos-leyes. Sin embargo, el art. 13 de la Ley de Cortes los permite para el establecimiento y reforma del régimen tributario. Debido al rango constitucional de la Ley de Cortes, la doctrina afirma que no existe obstáculo alguno para que los tributos puedan establecerse mediante Decretos-leyes. VICENTE-ARCHE dice, por citar - un ejemplo, que no solo se pueden establecer tributos merced a Decretos-leyes, sino también regular toda la materia tributaria con los mismos, puesto que la expresión "establecimiento o reforma del régimen tributario" es muy amplia - (vid. "Notas de Derecho español al volumen I de los Principios de Derecho Tributario de ANTONIO BERLIRI, pág. 82).

El carácter de urgencia necesario para dictar un Decreto-Ley lo debe apreciar el Jefe del Estado oída una Comisión formada por el Presidente de las Cortes, un Ministro designado por el Gobierno, un miembro de la Comisión Permanente del Consejo Nacional, un Procurador en Cortes con título de Letrado, el Presidente del Consejo de Estado y el Presidente del Tribunal Supremo de Justicia. Esta Comisión podrá llamar la atención de la Comisión Permanente de las Cortes si advirtiese materia de contrafuero. Después de promulgado el Decreto-Ley se dará cuenta a las Cortes.

XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero, que se celebró - en Madrid durante los días 12 a 17 de abril de 1971, una vez - finalizada la ponencia "Los Pactos Fiscales" que realizó ALFONSO MANTERO SAENZ (1). La respuesta de DEL BURGO fué que, en caso de no haber acuerdo, Navarra hubiera continuado rigiéndose por las normas vigentes en aquellos momentos (es decir, el Convenio anterior); dicho de otro modo, que no hubiese habido un vacío legal. Por supuesto, en su respuesta no se contempla el caso de Alava.

CARRETERO PEREZ (2), por su parte, distingue entre el Concerto con Alava y el Convenio con Navarra. Para Alava entiende dicho autor que, en el supuesto de no existir acuerdo, no - cabría más que una solución: la derogación del régimen concertado. Para Navarra, dice que es una incógnita lo que habría - ocurrido, pero le parece evidente que una ley hubiese podido - derogar el régimen de Convenio (cosa con la que no está de acuerdo DEL BURGO, ya que ante una pregunta planteada por el profesor SAINZ DE BUJANDA en este sentido, en el coloquio a que anteriormente nos hemos referido, respondió que la derogación del Convenio por parte del Estado no sería un acto jurídico, sino - un acto de fuerza).

Realmente ante una cuestión como la que aquí hemos planteado no se puede dar una respuesta tajante, precisamente por el - hecho de que nunca ha existido tal posibilidad, ya que siempre se ha llegado a un acuerdo entre el Estado y las Diputaciones - provinciales. ¿Qué ocurriría si no hubiera tal acuerdo?. No lo sabemos, pero creemos que el Estado podría derogar los Concier- tos Económicos, puesto que tiene facultades para ello, y dejar a las dos provincias concertadas dentro del régimen tributario común a todas las demás provincias. Y ello debido a que es el - único ente dotado de poder tributario originario, añadido al he- cho de que su único compromiso con Alava y Navarra, para mante- nerles un régimen especial, es el respeto a una tradición (lo -

(1). Véase la publicación que de esta XIX Semana, ha realizado la Editorial de Derecho Financiero, en 1972, en las págs. 218 y ss.

(2). CARRETERO PEREZ, ADOLFO: "Derecho Financiero" Santillana, S.A. de Ediciones, Madrid, 1968, pág. 620.

que hemos llamado en otro lugar el carácter histórico-político en que se fundamenta todo Concierto Económico). Solo estaríamos ante actos de fuerza en este sentido, si las provincias concertadas tuviesen poder financiero originario, pero ya hemos dejado sentado que solo lo tienen derivado (1).

2. Ejecución

Una vez visto el procedimiento de preparación que tiene todo Concierto Económico, pasaremos a examinar la segunda fase de los mismos, que es la de ejecución. Para ello iremos analizando separadamente cada uno de los dos Concierdos existentes, puesto que hay algunas diferencias sustanciales entre ellos.

Alava.

En el caso de Alava todo el proceso de ejecución viene recogido en el Decreto de 29 de febrero de 1952 y podemos decir - que todo se reduce al ingreso de las cantidades concertadas, que periódicamente debe realizar la Diputación alavesa.

Al existir en el Concierto con Alava tres clases de impuestos (encabezados, concertados en forma de gestión administrativa y administrados y recaudados conforme al régimen común), el mencionado Decreto distingue unos casos de otros. Esta distinción solo se refiere a los impuestos encabezados y a los concertados en forma de gestión administrativa, puesto que son los - únicos conceptos a los que afecta el Concierto. Los impuestos - administrados y recaudados conforme al régimen común no son contemplados por el mismo, debido a que éstos se ven afectados por la normativa vigente para las demás provincias.

(1). El T.S. también mantiene esta opinión, ya que si bien en una sentencia de la Sala 3ª de 12 de diciembre de 1961 (Aranzadi núm. marginal 4047) dice que el Convenio con Navarra - tiene carácter paccionado, lo cierto es que en las sentencias de 16 de junio de 1930 (Aranzadi núm. marginal 2913 - 2914) y de 13 de marzo de 1936 (Aranzadi núm. marginal 644) define el Concierto Económico como una subrogación en los derechos del Estado de las provincias aforadas y en las de 28 de octubre de 1931 (Aranzadi núm. marginal 3565) y de 25 de noviembre de ese mismo año (Aranzadi núm. marginal 3615) aparece el poder tributario de estas provincias como una delegación que el poder del Estado hace de su soberanía en la materia tributaria.

Según esto, debemos distinguir entre los dos primeros tipos de impuestos, quedando la ejecución del Concierto, en uno y otro caso, del modo siguiente:

a) Impuestos encabezados:

La Diputación de Alava se encarga de cobrar estos impuestos y de inspeccionar su recaudación, pudiendo recabar de los funcionarios que ejerzan sus cargos en dicha provincia todos los datos que estimen necesarios para poder practicar las comprobaciones pertinentes, con el fin de evitar cualquier defraudación.

En el caso de que algún funcionario público no prestase su ayuda a la Diputación, ésta puede acudir en queja ante la Autoridad correspondiente.

El ingreso de las cantidades recaudadas por los impuestos encabezados lo deberá realizar la Diputación en la Delegación de Hacienda de Alava por cuartas partes del cupo líquido anual, es decir, trimestralmente. Estos pagos se harán dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre, excepto el que corresponde al último trimestre del año, cuyo ingreso se formalizará en el mes de diciembre.

Esto significa que lo recaudado correspondiente al primer trimestre de cada año se ingresará en el mes de abril, lo correspondiente al segundo, en julio; lo del tercero, en octubre y lo del último en el mismo mes de diciembre (no en enero del año siguiente, que sería lo lógico si el ingreso se hiciese en todos los casos a trimestre vencido).

Siempre que la Diputación se retrase en el cumplimiento de sus obligaciones se le aplicará el procedimiento de apremio que se aplica a todo deudor de la Hacienda Pública española, pero respondiendo siempre al Estado de los cupos que deba satisfacer.

b) Impuestos concertados en forma de gestión administrativa:

La Diputación será la encargada de recaudar estos impuestos y deberá realizar su ingreso en la Delegación de Hacienda de Alava semestralmente, teniendo derecho a que se le deduzca un 5 % en concepto de administración y cobranza.

En el caso del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, la Diputación alavesa deberá remitir a la Delegación de Hacienda copia literal de todos los documentos que - le hayan servido de base para practicar las comprobaciones y - liquidaciones correspondientes. El plazo para hacer esta remisión será dentro del año siguiente a la fecha de presentación de las declaraciones relativas al impuesto, o de la fecha de - iniciación de los expedientes incoados a consecuencia de su acción investigadora.

En el supuesto de que la Inspección del Estado considere que debe modificarse la situación tributaria respecto a este - impuesto deberá elevar una propuesta de resolución, debidamente razonada, a la Dirección General correspondiente. Una copia de esta propuesta se remitirá a la Diputación, a fin de que, en el plazo de ocho días pueda ésta exponer su criterio sobre el particular. Las Resoluciones que adopte la Dirección General - se pondrán en conocimiento de la Diputación que podrá reunir - contra las mismas ante el Ministerio de Hacienda, en el plazo de veinte días, sin que quepa ulterior recurso.

La Inspección Regional del Ministerio de Hacienda referente al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, prestará su asistencia y concurso para la debida coordinación e información y facilitará cuantos antecedentes contribuyan a establecer la debida unidad de criterio para evitar que se produzcan diferencias en la presión fiscal.

Los cupos parciales señalados en el Concierto, y que se - refieren a los dos tipos de impuestos antes citados, se revisaran automáticamente cada cinco años durante toda la vigencia - de aquél (que es de veinticinco años). La revisión se realizará en exacta proporción con el aumento o disminución que las - cantidades presupuestadas por el Estado, para el ejercicio en que deba efectuarse la revisión, representen en relación con - las presupuestadas para el año 1952, (fecha del Concierto).

Los gastos compensables también sufrirán en cada revisión el aumento o disminución que proceda en exacta proporción con el incremento o disminución que las cantidades presupuestas para cada uno de los servicios compensables experimenten en los Presupuestos Generales del Estado en el ejercicio en que la re

visión deba efectuarse en relación con lo cifrado para 1952.

La revisión en el caso de los impuestos sobre el Tráfico de las Empresas y sobre el Lujo, se realizará cada dos años, - en lugar de cada cinco, según establecen los arts. 3 y 4 del - Decreto 2899/1967, de 27 de noviembre.

Navarra.

En el Convenio actualmente vigente con Navarra (el de 1969) aparece una importante diferencia no solo con el Concierto de - Alava, sino también con los anteriores Convenios de que gozó Navarra. Esta diferencia consiste en la creación de unas Comisiones Coordinadoras que se van a encargar de coordinar la gestión tributaria entre la Administración Central y la Diputación provincial.

El texto del Convenio distingue entre una Comisión Coordinadora de Impuestos Directos y otra de Impuestos Indirectos de cuyo análisis pasamos a ocuparnos seguidamente.

a) Comisión Coordinadora de Impuestos Directos:

La composición de esta Comisión es la siguiente (1):

- el Subdirector de Investigación de la Dirección General de Impuestos Directos (2),
- el Delegado de Hacienda en Navarra,
- el Inspector Regional correspondiente, designado por dicho Centro directivo (3),
- un Diputado de la Diputación Provincial de Navarra,
- el Director de Hacienda,
- el Jefe de la Inspección de la Diputación de Navarra.

(1). Véase el art. 10 del Decreto-ley 16/1969, de 24 de julio, que es el texto del Convenio vigente.

(2). En la actualidad Dirección General de Tributos.

(3). Actualmente ha desaparecido la Inspección Regional de Impuestos Directos, al igual que la subdirección General de Investigación.

Los tres primeros actúan en representación del Estado, y los tres últimos en representación de la Diputación de Navarra.

Las funciones de esta Comisión son las que a continuación se enumeran (1):

- señalar anualmente un plan de trabajo y estudios a realizar para la más justa y equitativa aplicación del Convenio,
- emitir cuantos informes le sean solicitados por el Ministerio de Hacienda y la Diputación de Navarra,
- establecer la coordinación adecuada a fin de evitar una falta de equidad en la presión fiscal en un territorio - respecto del otro,
- estudiar y proponer las normas que deban ser modificadas o incorporadas en futuras revisiones del régimen especial tributario aplicable a Navarra.

Esta Comisión Coordinadora de Impuestos Directos tiene, - además de estas funciones, una facultad excepcional que consiste en proponer a la Diputación que adopte las medidas oportunas para evitar la existencia de fraude fiscal por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto de contribuyentes domiciliados en Navarra, cuando dicha Comisión presume que tal fraude existe. Una vez que la Diputación tome las decisiones que procedan, deberá poner éstas en conocimiento de la - Comisión.

Las reuniones de la Comisión Coordinadora que estamos analizando se celebrarán con arreglo a las siguientes normas:

- una reunión preceptiva dentro del primer mes de cada año, para elaborar el plan de trabajo, que hemos señalado al hablar de las funciones que la Comisión tiene,
- otra reunión en el mes de julio para analizar las cuestiones que puedan surgir en el cumplimiento de dicho plan,
- también se celebrarán reuniones tantas veces como sea necesario para la emisión de los informes que le sean solicitados,

(1). Véase el art. 10 del Decreto.ley 16/1969, de 24 de julio, que es el texto del Convenio vigente.

- el Subsecretario de Hacienda o el Vicepresidente de la Diputación podrán convocar a la Comisión en cualquier fecha, con solo juzgarlo oportuno.

b) Comisión Coordinadora de Impuestos Indirectos:

La composición de esta Comisión es la siguiente (1):

- el Subdirector de Investigación de la Dirección General de Impuestos Indirectos (2),
- el Delegado de Hacienda en Navarra,
- el Inspector Regional correspondiente del citado Centro directivo,
- un Diputado Foral,
- el Director de Hacienda,
- un Inspector de la Diputación de Navarra.

Los tres primeros representan al Estado y los tres últimos a la Diputación de Navarra.

Las funciones de esta Comisión son las que siguen (1):

- señalar anualmente un plan de actuación que comprenderá tanto las actuaciones propias de la Inspección (es decir, comprobación, investigación, coordinación y toma de datos), como la aportación y estudio de antecedentes para la elaboración de Convenios,
- emitir informes en caso de discrepancia entre la Inspección Regional del Estado y la Diputación, en las actuaciones que aquélla realice cerca de los contribuyentes navarros para comprobar hechos,
- emitir cuantos informes le sean solicitados por el Ministerio de Hacienda o por la Diputación de Navarra.

(1). Véase en art. 18,2 del Decreto 16/1969, de 24 de julio, - texto del Convenio vigente.

(2). Actualmente han sido suprimidas la Dirección General de Impuestos Indirectos, la Subdirección General de Investigación de dicho Centro y los Inspectores Regionales adscritos a la misma.

Las reuniones de la Comisión Coordinadora de Impuestos In directos se celebrarán ateniéndose a las siguientes reglas:

- deberá reunirse, al menos, dos veces al año: una en el mes de enero, para elaborar el plan de actuación a que hemos aludido más arriba, y otra en el mes de julio, - para examinar su desarrollo y estudiar las incidencias que hayan podido producirse,
- cuantas veces lo estime necesario el Subsecretario de - Hacienda o el Vicepresidente de la Diputación.

En lo que respecta a la investigación de los impuestos in directos en territorio navarro, la Diputación de Navarra nombrará sus propios inspectores, pero el Inspector Regional de - la zona correspondiente de la Dirección General de Impuestos - Indirectos podrá practicar cuantas comprobaciones estime perti nentes ante los contribuyentes navarros. Si el Inspector Regio nal correspondiente hace uso de esta facultad que tiene atribui da, la Diputación podrá designar, siempre que lo estime oportuno, un funcionario que intervenga con el Inspector Regional en la práctica de las comprobaciones, para lo cual este comunicará a la Diputación, con la debida antelación, las comprobaciones que se propone realizar.

El Inspector Regional emitirá informe en acta de constancia de hechos del resultado de las comprobaciones que realice, y se lo remitirá a la Diputación. Si de tales actuaciones comprobatorias, resultare que el contribuyente es deudor de tributos, y la Diputación está conforme con ello, liquidará ésta las omisiones resultantes previa audiencia del interesado, y remitirá copia de la liquidación practicada a la Inspección Regional.

En el caso de que la Diputación discrepase con el resultado de las comprobaciones, o no expusiese su parecer en el plazo de treinta días, se someteran las actuaciones realizadas a examen de la Comisión Coordinadora, y éste emitirá su informe también en el plazo de treinta días (1).

(1). Si la Diputación no comparte tampoco el criterio de la Co misión, o esta no llegase a un acuerdo, las actuaciones - se remitirán a una Junta Arbitral, de la que hablaremos - en el capítulo siguiente.

Tanto la Administración del Estado como la de Navarra facilitarán cuantos datos e informaciones sean precisos, al objeto de conseguir una perfecta coordinación y una igualdad de presión fiscal en aquellos impuestos indirectos, acogidos al régimen de Convenios. Esto supone que la Inspección Regional de Impuestos Indirectos proporcionará a la Diputación de Navarra todo lo que ésta le requiera, pero a su vez obtendrá de la misma los documentos y antecedentes registrales necesarios para poder cumplir sus funciones.

Por lo que se refiere a la forma de hacer efectiva la cifra que constituye la aportación que es fija deberá ingresarla la Diputación anualmente en la Delegación de Hacienda de Navarra, por cuartas partes, en cada uno de los meses siguientes al de expirar cada trimestre natural, excepto el pago correspondiente al cuarto trimestre de cada año, que deberá necesariamente realizarse antes del día 15 del mes de diciembre.

Las compensaciones correspondientes al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, al Impuesto sobre el Lujo (excepto por lo que se refiere a la gasolina super-carburante), a los Impuestos Especiales (salvo el que recae sobre el petróleo y sus derivados) y a la desgravación fiscal a la exportación, las ingresará la Diputación en la Delegación de Hacienda de Navarra en partes iguales, antes de los días 15 de los meses de julio y diciembre.

Para determinar las compensaciones a que acabamos de aludir, la Delegación de Hacienda fijará para cada año las cantidades que durante el mismo deben ingresarse y se lo comunicará a la Diputación. Para ello, la Intervención General de la Administración del Estado expedirá certificación por los dos últimos ejercicios, en la que se comprenderán los ingresos totales obtenidos por el Estado en concepto de Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, Impuesto sobre el Lujo (excepto gasolina super carburante) e Impuestos Especiales (excepto el que grava el petróleo y sus derivados).

Al mismo tiempo, la respectiva Delegación de Hacienda expedirá una certificación en la que se acredite las cantidades satisfechas durante los dos ejercicios inmediatos anteriores, en concepto de desgravación fiscal a la exportación, que es el otro concepto a compensar.

Si en el momento de cumplirse alguno de los plazos de ingreso aún no ha sido posible determinar la cifra anual por compensaciones, el ingreso se hará con arreglo a la última cifra conocida. Este pago tiene carácter de ingreso a cuenta, por lo que se deberá practicar una liquidación por la diferencia que pudiera existir tan pronto como se conozca la cifra definitiva e ingresar el importe de dicha liquidación.

Por último, reseñemos que en el Tributo Preliminar del Convenio vigente con Navarra se establece la inalterabilidad unilateral del Convenio, puesto que "las modificaciones totales o parciales del régimen establecido... deberá hacerse, llegado el momento, por el procedimiento guardado para su adopción". También deberá seguirse dicho procedimiento cuando se trate de armonizar el régimen especial de Navarra, con los nuevos impuestos que el Estado juzgue necesario establecer en el futuro, y que, lógicamente, no pueden estar recogidos en el texto del Convenio.

c) Refundición de las dos Comisiones Coordinadoras en una sola:

En 1971 se reorganizó la Administración Central y Territorial de la Hacienda Pública, merced al Decreto 407/1971, de 11 de marzo, por el que se suprimían las Direcciones Generales de Impuestos Directos y de Impuestos Indirectos, y se creaban en su lugar otras dos nuevas: la de Impuestos y la de Inspección e Investigación Tributaria.

Ello llevaba parejo la supresión también de las Subdirecciones Generales de Investigación Tributaria, afectas a las dos Direcciones Generales desaparecidas, y la de las Inspecciones Regionales de Impuestos Directos e Indirectos, que se refundían ahora en una sola Inspección Regional de Tributos.

Como puede observarse, ya no tenía objeto el mantener las dos Comisiones Coordinadoras que existían para el caso del Convenio con Navarra, sino que procedía hacer una fusión de ambas en una sola, y ello se realizó por medio de un Decreto de 18 de enero de 1973.

Esta Comisión Coordinadora única estará compuesta por los siguientes miembros (1):

- el Subdirector general de Régimen de Empresas de la Dirección General de Impuestos,
- el Delegado de Hacienda de Navarra,
- el Inspector regional de la Zona correspondiente a Navarra,
- un Diputado foral,
- el Director de Hacienda de Navarra,
- el Subdirector de Exacciones Tributarias de la Dirección de Hacienda de Navarra.

Los tres primeros serán representantes de la Administración del Estado, y los tres últimos de la Diputación Foral.

El Subdirector general de Régimen de Empresas podrá delegar en el Jefe de la Sección de Regímenes Tributarios Especiales de la Dirección General de Impuestos.

Al mismo tiempo el art. 3,2 del Decreto que comentamos establece que ambas representaciones podrán acudir a las reuniones de la Comisión Coordinadora, acompañadas de los Asesores técnicos que estimen conveniente, siempre que el número de éstos no supere el de cuatro (dos por cada parte). Estos Asesores tendrán derecho a su voz, pero no a voto.

Por lo que respecta a las funciones de esta nueva y única - Comisión Coordinadora, serán las mismas que tenían las dos Comisiones existentes anteriormente, y que ya hemos reseñado más arriba.

(1). Véase el art. 3 del Decreto de 18 de enero de 1973.

CAPITULO V

CRITERIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION DE LOS
CONCIERTOS ECONOMICOS.

1. Alava.

Como es fácil suponer, la ejecución de los Concier^{to}s Económicos no es siempre un procedimiento fluído, en el que todo se desarrolla sin dificultades. Muchas veces surgen problemas acerca de cómo debe interpretarse alguna cuestión que se ve - afectada por el Concierto, o de cómo debe aplicarse algún precepto del mismo.

Para resolver estas posibles dudas, los Concier^{to}s Económicos presentan dentro de su articulado las normas que deben - aplicarse cuando se produzca una situación de este tipo.

En el régimen especial de Alava, el art. 22 del Decreto - de 29 de febrero de 1952 dispone que las cuestiones que surjan entre el Gobierno y la Diputación alavesa sobre la aplicación e interpretación del régimen de Concierto Económico, se resolverán siempre de acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y dicha Diputación, con arreglo a los siguientes criterios:

- a) Si la discrepancia se refiere a los impuestos encabezados, será el Ministro de Hacienda quien, oyendo previamente a la Diputación y al Consejo de Estado, dictará la resolución que crea conveniente, contra la cual podrá interponer la Diputación recurso contencioso-administrativo (artículo 22,2).
- b) Si la discrepancia va referida a los impuestos concertados en forma de gestión administrativa, será sometida a la Dirección General del ramo a que corresponda la cuestión de batida, con aportación de todos los documentos y antecedentes precisos. Contra la resolución que dicte dicha Dirección, la Diputación podrá interponer recurso ante el -

Ministro de Hacienda en el plazo de tres meses, y contra la decisión del Ministro cabrá el recurso contencioso-administrativo (artículo 22,5).

Como vemos, se sigue el criterio de diferenciar, dentro del Concierto, según el conflicto se refiera a uno de los dos grupos de impuestos que se ven afectados por aquel, es decir, los encabezados y los concertados en forma de gestión administrativa.

Vamos a profundizar un poco más en este tema. Por ejemplo, ¿qué ocurre cuando se ha iniciado un procedimiento para resolver discrepancias entre Gobierno y Diputación?

En el caso de los impuestos encabezados, el párrafo 4º del art. 22 prohíbe la posibilidad de que, mientras se sustancia el expediente administrativo de reclamación, la Administración del Estado o la Diputación tomen por sí mismas iniciativas que sean válidas, y que se refieran a la aplicación de dichos impuestos. En el caso de que tales medidas se adoptasen, quedarían en suspenso hasta que se resuelva el expediente por el procedimiento administrativo que hemos señalado anteriormente.

Cuando tratándose de impuestos encabezados la Diputación alavesa haciendo uso de su derecho, interponga recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Ministro de Hacienda, la Administración suspenderá la ejecutividad del acto. En el caso de que la reclamación sea formulada por la Diputación después de dictado el acto administrativo que pone término al expediente, acto que ya ha adquirido firmeza por no haber sido impugnado en tiempo legal, es obvio que el acuerdo que recaiga sobre la solicitud de la Diputación no podrá afectar a dicho acto administrativo puesto que ya es firme y consentido; y en este sentido se expresa claramente el art. 22,3.

En resumen, que así es como queda, esquemáticamente, el problema de los conflictos que, en materia de interpretación y aplicación, pueden surgir en Alava:

- a) cuando se plantea una cuestión, ésta se resuelve de acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y la Diputación provincial,

b) cuando no hay acuerdo se aplican las reglas siguientes:

- en los impuestos encabezados resuelve el conflicto el Ministro de Hacienda, pudiendo reclamarse en la jurisdicción contencioso-administrativa,
- en los impuestos concertados en forma de gestión administrativa resuelve la Dirección General correspondiente, cabiendo recurso ante el Ministro de Hacienda, que pone fin a la vía administrativa. A partir de este momento procede el recurso contencioso-administrativo,
- mientras se resuelve una reclamación, queda en suspensión todo acto que se origine como consecuencia de cualquier medida que tomen por sí mismas la Administración del Estado o la Diputación alavesa,
- cuando la reclamación se interponga después de que un acto administrativo es firme, la resolución de la misma no puede afectar a dicho acto.

Todo ello supone, pues, que las divergencias que surgen se resuelven por pura y simple resolución gubernativa.

2. Navarra.

En Navarra existen unas formas de resolver las dificultades surgidas en materia de interpretación y aplicación del Convenio, que difieren bastantes de las de Alava.

Vamos a examinar el caso navarro, siguiendo la evolución de sus tres últimos Convenios. Así, en el de 1927 nos encontramos con que la Disposición 5ª, al regular el procedimiento de liquidación de las Sociedades, establecía que cuando se produjese una discrepancia con la asignación de la cifra relativa de negocios imputada por la Dirección General de Rentas Públicas a una empresa navarra, o con la parte de capital que hubiesen de satisfacer las Sociedades por el Impuesto de Derechos Reales (Disposición 7ª nº 4) así como con cualquiera de los fines del presente Convenio, la Diputación podría pedir, dentro del plazo de tres meses, a contar de la fecha del acuerdo motivo de discrepancia, una revisión del asunto conflictivo por una Junta Arbitral que residiría en Madrid y que estaría formada por los siguientes miembros, renovables cada tres años:

- un Presidente que sería un Magistrado del Tribunal Supremo, designado por el Gobierno,
- un funcionario del Estado (1),
- un representante de la Diputación.

En el Convenio de 1941 se sigue recogiendo esta idea de una Junta Arbitral y la Disposición general 5ª establece que para todas las cuestiones relacionadas con la interpretación y aplicación del Convenio, la Diputación de Navarra podrá pedir, en el plazo de tres meses, a contar de la fecha del -- acuerdo que haya motivado la discrepancia, su revisión por -- una Junta Arbitral, residente en Madrid y formada por los siguientes miembros, renovables cada tres años:

- un Presidente, que sería un Magistrado del Tribunal -- Supremo, designado por el Gobierno,
- un representante del Ministerio de Hacienda del Ramo correspondiente,
- un representante de la Diputación.

Como vemos se continua la línea de 1927, y se mantiene la Junta Arbitral, permaneciendo inalterable su composición, su carácter renovable cada tres años y su ubicación en la capital de España. Tan solo varía su ámbito de actuación, que es bastante más amplio que en el Convenio de 1927.

Con esto, llegamos al Convenio actualmente vigente, el -- de 1969, donde no solo se sigue conservando la figura arbitral que venimos examinando, sino que también se regula su funcio--namiento. El art. 19 del Convenio establece que para toda cues--tión de interpretación y aplicación del Convenio, tanto la Di--putación como la Administración del Estado, podrán pedir, den--tro del plazo de tres meses, a contar de la fecha del acuerdo que motiva la discrepancia, su revisión por una Junta Arbitral residente en Madrid y formada por los cinco miembros siguientes:

(1). Cuando la discrepancia fuese sobre la parte de capital que hubieran de satisfacer las Sociedades por el Impues--to de Derechos Reales, este funcionario ha de ser, forzosamente, un Abogado del Estado (Disposición 7ª, núm. 4, párrafo 2).

- un Presidente, que deberá ser Magistrado del Tribunal Supremo, designado cada dos años por el Presidente de dicho Alto Tribunal,
- dos representantes del Ministerio de Hacienda,
- dos representantes de la Diputación.

Observemos que ya se introducen importantes innovaciones: en primer lugar la facultad de pedir la revisión de un asunto conflictivo no es competencia exclusiva de la Diputación, como ocurría en 1927 y 1941 sino también de la Administración del Estado. Esta medida la consideramos muy importante, ya que si solamente puede pedir la revisión la Diputación, esto es tanto como decir que solo ella puede determinar que - un asunto es conflictivo, es decir, que se adopta una postura paternalista dando un medio de defensa (como es el arbitraje) a aquel que pueda verse ultrajado por el más fuerte. De la impresión, leyendo el articulado de los Convenios de 1927 y - 1941, que solo es el Estado quien comete excesos, y por eso - se protege al débil, que es la diputación.

Afortunadamente esto queda solucionado por la redacción del Convenio de 1969: a partir de ahora, pueden promover el - arbitraje las dos partes, Estado y Diputación, lo que significa que pueden ser conflictivos ambos, el uno para con el otro, y no, como antes, uno solo. Además, entendemos que esta nueva posibilidad que se concede a ambas partes, lejos de suponer - un menoscabo para Navarra, represente para ella un reconocimiento de su importancia, desde el momento en que se le quita el papel de eterno indefenso, expuesto siempre a sufrir atropellos, para pasar a ser un ente lo suficientemente importante como para poder plantear conflictos al Estado.

En segundo lugar, se produce otra modificación, pero esta referida a la composición de la Junta. Ya no va a haber solo tres miembros, sino cinco: dos en representación del Estado y dos de la Diputación, con un Presidente, que si bien antes lo nombraba el Gobierno, ahora lo nombra el Presidente del Tribunal Supremo.

Si tenemos en cuenta que el verdadero árbitro es, en definitiva, el Presidente de la Junta Arbitral, queda mucho más garantizada la independencia del arbitraje, si dicho Presidente no lo elige el Gobierno. Por tanto, esta innovación es totalmente acertada y digna de todo elogio.

Esta Junta Arbitral adoptará ella misma, en su primera reunión, cuales van a ser las normas de procedimiento que - ante ella se han de seguir, inspirándose en los principios - de la Ley de Procedimiento Administrativo.

La Junta tiene, sin embargo, una limitación en cuanto a sus facultades de conocer cualquier cuestión debatida, y es que no se puede acudir a dicha Junta Arbitral en revisión - de aquellos acuerdos (o faltas de acuerdo) que se produzcan en la Comisión Coordinadora única que existe para la ejecución del Convenio. Solamente queda exceptuado de esta imposibilidad un caso: cuando en la Comisión Coordinadora haya discrepancia con la actuación de comprobación de hechos que realice el Inspector regional de la zona correspondiente a Navarra, entonces, y solo entonces, podrá acudirse en revisión - ante la Junta Arbitral (1).

En este caso excepcional la Junta Mixta habrá de resolver en el plazo de dos meses y comunicar su decisión a la Diputación, que, a su vez comunicará lo acordado al contribu--yente. Este podrá interponer en los plazos reglamentarios - los recursos procedentes en la vía contencioso-administrati--va o ante el Jurado de Estimación de la Diputación, según se trate de cuestiones de hecho o de derecho.

Nos queda, por último, tratar un tema importantísimo - que apunta CARRETERO PEREZ (2). ¿Son impugnables ante la ju--risdicción contencioso-administrativa las resoluciones de la

(1). Recordemos que si la Diputación no está conforme con el resultado de las comprobaciones realizadas, o no opina--se sobre las mismas, debe examinar el tema la Comisión Coordinadora y emitir su informe en el plazo de treinta días. Si la Diputación tampoco está conforme con este - informe, o no hay acuerdo en ella, entonces interviene la Junta Arbitral (art. 18. 4,3).

(2). CARRETERO PEREZ, ADOLFO: "Derecho Financiero". Santilla--na, S.A. de Ediciones, Madrid, 1968, pág. 622.

- Junta Arbitral?. El referido autor responde a este interrogante diciendo que, ante la omisión de la ley sobre este tema, cabe pensar que las resoluciones de la Junta Arbitral son actos que causan estado y que, con arreglo a la Ley de 27 de diciembre de 1956 (1), pueden recurrirse ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Vamos a detenernos en este punto. El primer hecho evidente aquí es la falta de regulación que del referido problema presenta la normativa del Convenio de 1969 con Navarra. Estamos, pues, ante una laguna jurídica que debemos llenar. La forma más acertada para salvar dicha laguna es acudiendo a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y examinando el art. 40 de la misma donde se recogen aquellos actos respecto de los cuales no se admite recurso de este tipo, y que son los siguientes:

- a) Los actos que sean reproducción de otros anteriores - que sean definitivos y firmes y los confirmatorios de acuerdos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma.
- b) Derogado (2).
- c) Las Ordenes Ministeriales que se refieran a ascensos y recompensas de Jefes, Oficiales y Suboficiales de los Ejércitos de Tierra, Mar y Aire, por merecimientos contraídos en campaña y hechos de armas.
- d) Las resoluciones dictadas como consecuencia de expedientes gubernativos, seguidos a Oficiales, Suboficiales y clases de tropa o Marinería, con arreglo al art. 1011 y siguientes del Código de Justicia Militar; las demás resoluciones que tengan origen en otros procedimientos establecidos por el mismo Código, y las que se refieran a postergaciones impuestas reglamentariamente.

-
- (1). La Ley de 27 de diciembre de 1956 (BOE. de 28 de diciembre de 1956) es la ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.
 - (2). El apartado b) del art. 40, cuya redacción originaria era: "Los actos dictados en ejercicio de la función de policía sobre la prensa, radio, cinematografía y teatro" ha sido derogado por la Ley 14/1966, de 18 de marzo, en la que se alude al ejercicio de la función sobre la prensa, y por la Ley 46/1967, de 22 de julio, en lo relativo a cinematografía y teatro.

- e) Las resoluciones que pongan término a la vía gubernativa, como previa a la judicial.
- f) Los actos que se dicten en virtud de una ley que expresamente les excluya de la vía contencioso-administrativa.

Según el art. 40 debemos deshechar los apartados b), - porque está derogado, c), d) y e). Tan solo podríamos enca-- jar nuestro supuesto dentro de los a) y f). Este último tam-- poco es de aplicación porque las disposiciones que se han dic-- tado al amparo del mismo han sido el Decreto de 20 de febre-- ro de 1958 (1), por el que se aprueba la Reglamentación de - Trabajo del personal civil no funcionario dependiente de los Establecimientos militares (quedando excluido de la vía con-- tencioso-administrativa dicho personal civil no funcionario) y la ley 70/1959, de 30 de julio (2), por la que se excluyen de la referida vía las resoluciones militares sobre expulsión o baja en filas de las clases de tropa o marinería.

Por tanto, o se aplica el apartado a) o debemos entender que las resoluciones de las Juntas Arbitrales, son impugna-- bles por la jurisdicción contencioso-administrativa.

La respuesta que entendemos más acertada es la de que - tampoco procede aplicar el apartado a), porque las resoluciones de las Juntas Arbitrales no son nunca reproductoras de - actos anteriores que sean definitivos y firmes, ya que si el acto previo tuviera esta consideración, entonces no había - conflicto y sin conflicto no procede la intervención de una Junta Arbitral, que solo conoce de un asunto cuando no hay - acuerdo previo, es decir, cuando precisamente no hay acto - firme y definitivo.

Por lo que respecta a la segunda parte del apartado a) tampoco cabe en nuestro planteamiento, ya que se refiere al caso de que un acto adquiriera firmeza por no haberse reclama-- do contra el mismo en tiempo y forma. Esto supone que una re

(1). BOE. de 1 de marzo de 1958.

(2). BOE. de 1 de agosto de 1959.

solución de la Junta Arbitral no es recurrible ante la jurisdicción contencioso-administrativa porque ya es firme - al no haber sido impugnada en la forma establecida legalmente. Ahora bien, este tipo de imposibilidad de recurso no se refiere para nada a la naturaleza jurídica de la Junta que es indudablemente la de un órgano interadministrativo de carácter arbitral (1).

Por tanto, entendemos que si las resoluciones de las Juntas Arbitrales no son actos excluidos legalmente de la jurisdicción contencioso-administrativa, es porque son recu
rribles en dicha jurisdicción.

Con esto ya podemos poner punto final al tema de los conflictos sobre la interpretación y aprobación del Convenio Económico con Navarra, diciendo que en este caso las dificul
tades se resuelven mediante un arbitraje, existiendo aquí - una importante diferencia con el Concierto con Alava, donde se resuelven por una pura y simple resolución gubernativa.

(1). Vid. GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás Ramón: "Curso de Derecho Administrativo", tomo I. Civitas Revista de Occidente, Madrid 1974, pág. 238.

CAPITULO VI

EL REGIMEN FISCAL DE ALAVA

1. Introducción.

Como ya hemos apuntado (1) los impuestos que se aplican en la provincia de Alava se dividen en las tres clases siguientes:

a) Impuestos encabezados, que son aquellos para los que se fijan unos cupos íntegros, así como unos gastos compensables, - para cada concepto, dejándose amplias facultades a la Diputación provincial para que ella misma dicte las normas de exacción. Dicho de otro modo, en ellos se fijan unos cupos parciales que la Diputación se compromete a entregar al Estado, teniendo ella misma plena libertad para recaudarlos de acuerdo con sus normas.

b) Impuestos concertados en forma de gestión administrativa, que representan un régimen transitorio en virtud del cual se determina por el Gobierno la forma de hacerlos efectivos, oyendo previamente a la Diputación, hasta que estabilizado su rendimiento, pueden pasar a formar parte de los impuestos encabezados.

c) Impuestos administrados y recaudados conforme al régimen común, también llamados impuestos no concertados, que son los que se rigen por las Leyes y Reglamentos de la Hacienda Pública, ya que tales disposiciones constituyen la normativa general de la Administración nacional. Es decir, que la gestión tributaria de tales impuestos se realiza en Alava de igual forma que en las provincias de régimen común.

(1). Véase apartado 2,1 del Capítulo III de la presente tesis.

Según esta triple clasificación vamos a ir desarrollando - el tema prescindiendo de los impuestos del tercer grupo, ya que su carácter de no concertados y su sometimiento a las normas generales de la Administración española, les restan todo interés a la hora de analizar la normativa peculiar alavesa en el ámbito tributario.

En primer lugar, veremos las normas generales de aplicación a todo el Concierto y posteriormente analizaremos cada uno de los conceptos impositivos por separado.

2.- Principios generales del régimen fiscal de Alava.

La Instrucción Foral General de Impuestos de Alava (1) regula todo lo referente a las disposiciones que, con carácter general, han de presidir la aplicación de los tributos en Alava, empezando por establecer cuáles son los principios generales - que deben regir en este campo.

2.1.- Facultades de la Diputación Alavesa.

El art. 1 de la Instrucción establece que la Diputación - alavesa ostenta dos tipos de facultades:

- las que le competen en orden al establecimiento de contribuciones especiales y tasas.
- las que le señala el Concierto Económico, respecto a los - diversos impuestos por ella exaccionados.

¿Cuáles son estas facultades que señala el Concierto Económico de 1952? El art. 18, párrafo 1º de dicho Concierto determina que quedan subsistentes las facultades que en el orden económico reconoció a la Diputación alavesa el art. 15 del Real De--creto de 13 de diciembre de 1906. El referido artículo dice textualmente: "Las Diputaciones de Vizcaya, Guipúzcoa y Alava (2)

(1). Reglamento aprobado por la Diputación Foral alavesa en sesión celebrada el 25 de noviembre de 1975.

(2). No olvidemos que hasta 1937 Vizcaya y Guipúzcoa también - disfrutaban de un Concierto Económico, y, por ello, el Concierto de 1906 va referido a las tres provincias vascas.

continuaran investidas, así en el orden administrativo como en el económico de todas las atribuciones que vienen ejerciendo".

El párrafo 2º, por su parte, añade que "no obstante, no podrán adoptar disposición alguna tributaria que se halle en contradicción con los pactos internacionales ajustados por España con las naciones extranjeras ni se refiera a las contribuciones, impuestos o rentas cuya administración se reserva al Estado".

Como puede observarse aparece una manifestación de amplias facultades, unida a una limitación de las mismas, como consecuencia de los pactos internacionales que España realice.

Estas facultades de que goza la Diputación de Alava se pueden clasificar del modo siguiente:

a) Facultad reglamentaria:

La Diputación alavesa puede establecer normas por las que se establezca el régimen tributario que se estime procedente para los impuestos encabezados, sin otras limitaciones que las ya analizadas al hablar del párrafo 2 del art. 18.

b) Facultad interpretativa:

Esta facultad la encontramos en el art. 22 del Concierto, que en su párrafo 1º dispone que toda cuestión que surja sobre la aplicación e interpretación del Concierto, será resuelta siempre de acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y la Diputación.

Aquí estamos realmente ante un caso de facultad compartida entre ambos órganos, pero que no impide atribuir dicha facultad a la Diputación desde el momento en que su parecer es necesario para resolver el conflicto surgido.

c) Facultad de liquidación:

El art. 21, en su párrafo 2º reconoce expresamente facultades liquidadoras a la Diputación alavesa.

d) Facultad de recaudación:

La Diputación tiene facultades recaudatorias desde el momento en que el art. 18, párrafo 3º del Concierto atribuye a la misma la facultad de cobrar los impuestos encabezados e inspeccionar su recaudación, para realizar posteriormente el ingreso de las cantidades que, en concepto de cupo contributivo, debe ingresar anualmente en el Tesoro Público, y el art. 21 de recaudar los impuestos concertados en régimen de mera gestión.

La Diputación, a pesar de su facultad recaudatoria, - está sometida a los mismos procedimientos de apremio establecidos contra los deudores del Estado, y ello es debido a la obligación que tiene aquella de ingresar en el Estado los cupos que debe satisfacer. Por tanto, esta obligación se refiere solo a la parte post-recaudatoria, es decir, una vez que la Diputación ha recaudado los impuestos encabezados de los contribuyentes y tiene que ingresar su cupo (art. 20,2 del Concierto).

Esto no obsta para que la propia Diputación pueda, a su vez, someter a sus aforados a dicho procedimiento cuando está ejercitando ella sus propias facultades recaudatorias.

e) Facultad de comprobación e investigación:

Estas facultades netamente inspectoras también las lleva a cabo la Diputación alavesa desde el momento en que - el tantas veces referido art. 18, no solo encomienda a la misma la cobranza de los impuestos encabezados, sino también su inspección.

f) Facultad de imponer sanciones:

El texto del Concierto Económico de 1952 no recoge de modo expreso esta facultad, sin embargo, y como consecuencia de la facultad que tiene la Diputación de Alava de liquidar, recaudar e inspeccionar en lo referente a los impuestos encabezados, también debe estar, lógicamente, fa-

cultada para imponer sanciones, cuando, como es de presumir, los sujetos pasivos de tales impuestos a los que afecta el Concierto, cometan cualquier tipo de infracción tributaria, porque de otro modo, sería muy difícil que pudiera realizar satisfactoriamente dicha Diputación las tareas que tiene encomendadas (1).

g) Facultades jurisdiccionales:

La Diputación alavesa está investida de facultades jurisdiccionales, desde el momento en que el art. 19 del - Concierto le otorga competencia para someter a revisión - en la vía contencioso-administrativa las resoluciones que ella misma hubiese adoptado en materia referente a su régimen concertado siempre y cuando las considere lesivas - para los intereses provinciales, en los plazos y términos que señalan para la Administración general las normas de la Jurisdicción contencioso-administrativa (2) sin que se conceda dicha revisión contra el Estado ni le puedan afectar las sentencias que se dicten.

También tiene la Diputación la facultad de recurrir, - en el plazo de veinte días, ante el Ministerio de Hacienda (sin que quepa ulterior recurso) contra las resoluciones que adopte la Dirección General que corresponda a propuesta de la Inspección del Estado, cuando éste considere que la situación tributaria de los impuestos concertados en régimen de mera gestión debe ser modificada (art. 21,3 del Concierto).

Por último, existe otra manifestación de estas facultades en el art. 22, párrafos 2 y 5. Por el primero de ellos la Diputación puede interponer recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones que dicte el Ministerio - de Hacienda en caso de discrepancia surgida entre él. Go-

(1). El tema de las sanciones viene regulado en los arts. 105 a 111 de la Instrucción Foral General de Impuestos de Alava y allí se recoge esta facultad de la Diputación alavesa.

(2). Véase el art. 65 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según el cual la Administración tiene un - plazo de cuatro años para declarar lesivo un acto del que es autora la propia Administración, a contar de la fecha - en que hubiese sido dictado.

bierno y la Diputación referente a los impuestos encabezados, y por el segundo puede interponer la susodicha Diputación recurso en el plazo de tres meses y ante el Ministerio de Hacienda, cuando se trate de resoluciones - que adopte la Dirección General correspondiente, cuando la discrepancia se refiera a los impuestos concertados - en régimen de gestión, cabiendo también recurso contencioso-administrativo contra la decisión que adopte el Ministro de Hacienda.

h) Facultades de mera gestión tributaria:

Existen facultades de mera gestión tributaria a las - que alude expresamente el texto del Concierto. La primera de ellas es la facultad que posee la Diputación de recaudar de los funcionarios que ejerzan sus cargos en Alava, cuantos datos le sean necesarios para las comprobaciones pertinentes, al objeto de evitar cualquier defraudación - (art. 18, párrafo 3).

En este sentido el art. 18 del Concierto, reconoce a la Diputación de Alava las mismas facultades que asisten a la Hacienda Pública para fiscalizar y exaccionar los tributos, pero limitándolos a la provincia de Alava.

Cualquier funcionario, pues, que no prestare a la Diputación el auxilio que ésta le pida, deberá responder de su actitud ante las Autoridades competentes, en caso de que la propia Diputación acuda en queja ante dichas Autoridades (1).

El art. 15 del Concierto también concede otra facultad a la Diputación, que comienza precisamente con una obligación, ya que aquella deberá colaborar en la formación y conservación del Registro de Rentas y Patrimonios, aportando los datos que requie

(1). El párrafo último del art. 18 del Concierto establece que - si algún funcionario perteneciente a los Cuerpos Técnicos o facultativos de Hacienda fuese nombrado por la Diputación de Alava para realizar funciones relacionadas con su especial régimen económico, que se estimasen incompatibles con las que viniera prestando al servicio del Estado, ocupara - el lugar que le corresponda en su escalafón sin consumir vacante, y figurará con el número bis del inmediato anterior, ascendiendo en clase y categoría con las mismas formalida-

re la Dirección General de Tributos (1). Como consecuencia de esta obligación surge la facultad de la Diputación de disfrutar de todos los derechos que a los servicios liquidadores e inspectores reconoce el art. 18 de su Decreto fundacional.

¿Cuál es este Decreto? CALVO ORTEGA (2) entiende que se trata del Decreto de 28 de marzo de 1941 (3), por el que se crea el Registro de Rentas y Patrimonios, pero en tal caso no se trataría del art. 18, sino del 17, puesto que el art. 18 dispone textualmente que "los funcionarios que intervengan en la formación y conservación del Registro y en la gestión de la Contribución sobre la Renta e Impuesto de Derechos Reales, vendrán obligados a guardar secreto profesional de los datos que conozcan por consecuencia de su gestión administrativa, y, en caso de violación, incurrirán en el grado máximo de las penas fijadas por el Código Penal, según lo dispuesto en la Ley de Reforma tributaria (4). No se comprenden en este artículo las certificaciones, comunicaciones o manifestaciones requeridas por Autoridades, tribunales, organismos o funcionarios competentes".

El art. 17, por su parte, establece que "incumbe a las Administraciones provinciales la obligación de promover la comprobación con los datos del Registro de todas y cada una de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y de las actas levantadas por la Inspección en relación con la Contribución sobre la Renta.

des y requisitos que los demás funcionarios comprendidos - en aquel, pero sin derecho a percepción de sueldo alguno y siéndole aplicable el régimen del Cuerpo de que proceda.

- (1). En la redacción originaria alude a la Dirección General de Contribución sobre la Renta, pero en la actualidad se trata de la Dirección General de tributos.
- (2). CALVO ORTEGA, Rafael: "Leyes tributarias de España" Ministerio de Hacienda, Madrid 1975, pág. 1968.
- (3). BOE. de 16 de abril de 1941.
- (4). El art. 367 del Código Penal castiga la revelación de secretos hecha por un funcionario público con suspensión y multa de 10.000 a 20.000 ptas. si no resulta daño para la causa pública, y, si hay daño, con inhabilitación especial y prisión menor, según la redacción que del art. 367 hace la Ley 39/1974, de 28 de noviembre.

Los liquidadores de la Contribución sobre la Renta, los - del Impuesto de Derechos Reales y los Inspectores del tributo tendrán derecho a consultar el Registro conforme a las normas que fije el Centro directivo de éste.

Gozará del mismo derecho y en iguales condiciones el funcionario o funcionarios que designe el Jurado Central de "Derechos Reales."

A la luz de todo esto parece que el art. 17 del Decreto - de 28 de marzo de 1941, tiene mayor acomodo a la redacción del art. 15 del Concierto, de la que tiene el art. 18, puesto que el primero otorga derechos y el segundo obligaciones.

Probablemente nos encontremos ante un lapsus del legislador que ha querido aludir al art. 17, pero ha redactado el art. 18 (1), y la posición de CALVO ORTEGA es correcta. De todas formas, aun siendo el art. 18 del Decreto de 1941 lo que el legislador ha querido citar, lo cierto es que también alcanzan a la Diputación las facultades que concede el art. 17 del citado - texto legal, y por eso, aquí las recogemos.

Con esto hemos visto las facultades que el Concierto Económico señala a la Diputación Foral de Alava, y a las que alude - el art. 1 de la Instrucción Foral General de Impuestos de Alava.

Sin embargo, queda aún otro principio general aplicable al régimen fiscal alaves y es el recogido en el art. 2 de la referida Instrucción, según el cual la competencia, tanto para la gestión de los impuestos, como para ejercitar la potestad reglamentaria en relación con los mismos, la tiene la Diputación Foral. Sin embargo, y a tenor del art. 2, la Diputación puede concertar con los Ayuntamientos alaveses la gestión o recaudación de uno o varios impuestos, o bien encomendarles las dos últimas funciones apuntadas.

2.2.- El sistema de fuentes en el ordenamiento tributario alavés:

El art. 3 de la Instrucción establece cual es el sistema de fuentes por el que se han de regir los diferentes impuestos apli

(1). Sin embargo, no hay corrección de errores en este aspecto por parte de la Administración del Estado.

cables en Alava.

Estas fuentes, jerárquicamente ordenadas, son las siguientes:

- a) La Instrucción Foral General de Impuestos de Alava (1).
- b) El Reglamento propio de cada uno de los Impuestos (2).
- c) Los acuerdos que dicte la Diputación Foral para interpretar y desarrollar dichos Reglamentos.
- d) Los Reglamentos aprobados por la Diputación para la regulación del Jurado de Estimación, Convenios Fiscales y Normas para la aplicación del sistema de evaluación global - (3).

Como fuentes subsidiarias, el art. 3,2 de la Instrucción - cita las disposiciones generales del Derecho Administrativo, en cuanto sean aplicables a la provincia de Alava, y las del Derecho común. En este aspecto se ha seguido exactamente el mismo - criterio que establece la Ley General de tributación de 28 de - diciembre de 1963, que en su art. 9,2 al tratar el tema de las fuentes del Derecho tributario da carácter supletorio a las disposiciones generales del Derecho Administrativo y a los preceptos del Derecho Común.

2.3.- Interpretación de las normas tributarias.

El tema de la interpretación de las normas tributarias aparece recogido en la Instrucción Foral dentro del capítulo II - del título I, dedicándole los arts. 4 a 7, ambos inclusive.

-
- (1). Reglamento aprobado por la Diputación Foral alavesa en sesión celebrada el 25 de noviembre de 1975.
 - (2). Estos Reglamentos son los siguientes: el Reglamento de los Impuestos sobre Sucesiones y sobre transmisiones Patrimoniales y Años Jurídicos Documentados; el del Impuesto Industrial; el de la Contribución Territorial; el del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal; el del Impuesto sobre las Rentas del Capital; el del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y entidades jurídicas; el del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas; el del Impuesto sobre el Lujo y el de los Impuestos Especiales.
 - (3). Estos Reglamentos son los siguientes: el Reglamento del Jurado de Estimación aprobado el 25 de noviembre de 1975; el Reglamento de Convenios Fiscales aprobado el 30 de septiem

Por el primero de ellos se determina a quien corresponde la facultad de interpretar o aclarar las disposiciones tributarias que se refieran a los Impuestos exaccionados por la Diputación. Dicha facultad se entrega a la Corporación y a su Presidente, que serán pues, los órganos a quienes compete la misión de interpretar y aclarar tales normas.

En los artículos siguientes la remisión a lo preceptuado en la Ley General Tributaria es total y ello nos va a plantear, en el ámbito foral, los mismos problemas que se han planteado - en el ámbito nacional. Veámoslo.

2.3.1.- Criterios de interpretación:

El art. 5 de la Instrucción establece que:

- 1º. Las normas tributarias se interpretaran con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.
- 2º. En tanto no se definan por los textos reglamentarios los términos empleados en sus normas, se entenderán - conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Esta redacción del art. 5 de la Instrucción es la misma que recoge el art. 23 de la LGT (1) y ello hace extensivas a aquella las mismas observaciones que se han hecho a ésta.

El profesor MATIAS CORTES (2) alude a que el art. 23 de la LGT es importante, no por lo que dice, sino por lo que no dice, ya que el párrafo 1º lo único que hace es confirmar algo que ya es unánimemente aceptado por toda la doctrina: que las normas -

bre de 1975 y las Normas para la aplicación del sistema de Evaluación Global, aprobadas el 25 de noviembre de 1975.

(1). El art. 23 de la LGT dice:

- 1º. "Las normas tributarias se interpretaran con arreglo a los criterios admitidos en Derecho."
- 2º. "En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

(2). CORTES DOMINGUEZ, M.: "Ordenamiento tributario Español". Editorial Tecnos. Madrid, 1970, pág. 122 y siguientes.

jurídicas deben entenderse conforme a criterios jurídicos, y - en cuanto al párrafo 2º no ordena nada; carece de mandato, ya que realmente lo que debía decir dicho párrafo es qué se entiende por sentido jurídico, técnico o usual, en lugar de limitarse a citarlos. Estas objeciones del profesor CORTES al art. 23 de la LGT son automáticamente extensibles al art. 5 de la Instrucción que es una réplica exacta del primero.

La solución para este art. 23 de la LGT la aporta el propio MATIAS CORTES, haciendo una remisión al texto de dicho artículo en el Proyecto de la Ley General Tributaria (1) y de esta forma comparativa, viendo lo que se redactó en su día y lo que posteriormente fué omitido, se puede ver el alcance del precepto.

Las conclusiones a que se llega después de este análisis - son las siguientes:

- a) Exclusión de todo criterio de interpretación económico, - puesto que los criterios jurídicos son los únicos capaces de producir una correcta interpretación de las normas tributarias.
- b) Remisión del sentido de la norma tributaria al sentido - que tengan las restantes normas jurídicas.
- c) Para especificar cuales son los criterios admitidos en Derecho hay que remitirse a la teoría general del Derecho y ver cuáles son los criterios admitidos en Derecho Público

(1). La redacción del art. 23 en el Proyecto de LGT era la siguiente:

- 1º. "Las normas tributarias se interpretaran con arreglo a los criterios admitidos en Derecho y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que las inspiran."
- 2º. En cuanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderan conforme a su sentido usual, a no ser que expresamente se utilicen según su significado técnico o jurídico".

De aquí podemos deducir fácilmente lo que se ha omitido en la redacción vigente del precepto y que consiste en lo siguiente:

- en cuanto al primer párrafo se ha omitido la referencia a la finalidad económica del impuesto y a los principios de justicia.
- en cuanto al segundo se ha eliminado la prioridad del sentido usual de los términos y la norma se limita a señalar los tres posibles sentidos de aquella: usual, técnico y jurídico, siempre que falte una definición legal.

y más concretamente en el Derecho Administrativo, que es el sector más cercano al campo tributario.

Según esto, y trasladando esta solución al art. 5 de la Instrucción, queda suficientemente claro cual es el alcance de este precepto dentro del ordenamiento tributario foral, puesto que es el mismo que tiene el art. 23 de la LGT en el ordenamiento tributario estatal.

2.3.2.- La analogía y el acto en fraude de Ley:

El tema de la analogía lo contempla el art. 6,1 de la Instrucción Foral, al decir que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus terminos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones".

Nuevamente hay una remisión literal por parte de la norma foral a la LGT, esta vez en su art. 24,1 (1).

Según ambas normas la analogía queda prohibida como forma de integración cuando exista un caso no regulado y por ello, se tenga que determinar cuál hubiera sido la voluntad del legislador si hubiera previsto dicho caso, es decir, cuando se produzca una laguna de ley (2).

El único problema que realmente plantean los arts. 24,1 de la LGT y 6.1 de la Instrucción Foral, es si la analogía está permitida en aquellos supuestos que no sean los tres en que se prohíbe. En una primera aproximación cabe pensar que si el legislador no la prohíbe es que la permite, ya que si el Derecho Tributario es de la misma naturaleza que los demás campos del Derecho, y en éstos se admite la analogía, también debe admitirse en la materia tributaria.

- (1). El art. 24,1 de la LGT dice: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones".
- (2). Para LATORRE la analogía se basa en entender que de una norma legal o del conjunto de ellas pueden extraerse principios que son aplicables a casos que no estan previstos en la ley, pero que pueden tener las mismas soluciones que otros casos si previstos (vid. LATORRE, A.: "Introducción al Derecho" - Editorial Ariel, 1968, pág. 95).

Sin embargo, la solución no puede ser tan tajante. En el Derecho Tributario no puede aplicarse la analogía en ninguna de las materias que quedan reservadas a la ley, por la sencilla razón de que si tiene que haber ley ya no puede haber lagunas, y aunque las hubiera la única forma de llenarlas sería con otra ley, no con normas analógicas. Ahora bien, tanto el principio de legalidad como el de reserva de ley si ciertamente tienen una gran importancia dentro del campo del Derecho Tributario, la verdad es que no lo abarcan todo, y es precisamente en estas materias a las que no alcanzan dichos principios donde no hay inconveniente en admitir la analogía (1). Por tanto, cabrá aplicar la analogía en todos aquellos casos.

Por lo que respecta al acto en fraude de ley dice el art. 6,2 de la Instrucción Foral que "Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a efectos de lo prevenido en el apartado anterior (se refiere al apartado que alude a la analogía), que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el Impuesto, siempre que produzcan resultados equivalentes al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente en el que se aporte por la Administración Provincial la prueba y se dé audiencia al interesado".

También en este punto se reproduce literalmente lo dispuesto en la LGT art. 24,2 (2).

Lo primero que debe hacerse a la hora de analizar el término "fraude de ley" es diferenciarlo de la palabra "fraude fiscal". Con esta última se ha querido señalar una serie de infracciones tributarias que tienen como propósito inmediato engañar a la Hacienda Pública mediante manipulaciones contables, declaraciones falsas o incompletas.... etc. El "fraude de ley tributaria" sin

(1). Véanse los arts. 2 y 10 de la LGT, así como el art. 9 del Fuero de los Españoles y el art. 10,c) de la Ley de Cortes.

(2). El art. 24,2 de la LGT establece que "Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior (la analogía), que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado".

embargo consistiría en una conducta lícita realizada por un presunto sujeto pasivo, de la cual se obtiene un resultado equivalente al derivado de un hecho imponible, pero siempre que mediante tal conducta se pretenda eludir, total o parcialmente, el impuesto (1).

A tenor de esto, tanto el art. 24,2 de la LGT como el art. 6,2 de la Instrucción Foral contienen una normativa muy especial, en virtud de la cual se permite aplicar la analogía a los actos cometidos en fraude de ley. Supone por tanto, una excepción a la prohibición de la analogía que recogen los párrafos 1º de dichos artículos.

La alusión que se hace en los artículos citados a la existencia de un expediente especialmente instruido, con audiencia del interesado y en el que se pongan de manifiesto las intenciones de eludir el tributo que aquel tenía, plantea grandes dificultades, ya que es la Administración, Central o Provincial, - quién ha de aportar la prueba de dicho elemento intencional y es, precisamente, la dificultad de probar dicho elemento lo que lleva al profesor ALBIÑANA (2) a poner de manifiesto las grandes dificultades administrativas que se oponen al segundo párrafo del art. 24 de la LGT, y que son perfectamente extensibles al mismo párrafo del art. 6 de la Instrucción Foral.

2.3.3.- La interpretación y las normas que contienen un hecho imponible:

El art. 7 de la Instrucción Foral General de Impuestos de Alava alude a este tema diciendo lo siguiente:

(1). PEREZ DE AYALA define el fraude de ley tributaria como una infracción de normas fiscales, producida en el momento de realizar el hecho imponible, voluntariamente y mediante una ocultación maliciosa del hecho imponible a través de la realización de simulaciones o de un negocio o una serie de negocios jurídicos indirectos (Vid. "Derecho Tributario" Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 134).

(2). ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: "Infracciones y Sanciones Tributarias". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 54.

- 1º.- "El Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible .
- 2º.- Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar su validez. .
- 3º.- Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen".

Nuevamente la Instrucción Foral reproduce lo dispuesto en la LGT, correspondiendo esta vez el art. 7 de la Instrucción al 25 de la LGT (1).

El art. 25 de la LGT ha planteado una fuerte polémica (2) que también puede hacerse extensiva al art. 7 de la Instrucción.

-
- (1). El art. 25 de la LGT dispone que: "1º. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.
2º.- Cuando el hecho imponible consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.
3º.- Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen".
 - (2). Por ejemplo, MARTIN RETORTILLO entiende que la norma del art. 25 no es una verdadera norma de interpretación, porque contiene criterio de calificación de los hechos anteriores a la aplicación de la norma. Es decir, que la norma se aplica según la consecuencia a que hemos llegado sobre la naturaleza de una cosa en concreto.

SAINZ DE BUJANDA dice que el art. 25 está equivocado por que afirma que en determinadas ocasiones el hecho imponible puede tener naturaleza económica, cuando el hecho imponible, - como todo hecho jurídico, solo puede tener naturaleza jurídica ("Análisis jurídico del hecho imponible" en Hacienda y Derecho, tomo IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid - 1966, pág. 560).

La solución, a nuestro juicio más acertada, la da PEREZ DE AYALA (1) para quien la única forma de aclarar la distinción que recoge el art. 25 de la LGT (y también aplicable al art. 7 de la Instrucción Foral) entre hechos imponible de naturaleza jurídica y hechos imponible de naturaleza económica es la siguiente: cuando el artículo se refiere a la naturaleza jurídica o económica del hecho imponible alude a las características que han sido tenidas en cuenta por el legislador al definir el hecho imponible, es decir, el art. 25, párrafo 1º, considera que un hecho imponible es de naturaleza jurídica cuando son sus características jurídicas los que el legislador desea destacar. Por el contrario, cuando alude a que el hecho imponible puede tener naturaleza económica se refiere a aquellos casos en que lo que interesa resaltar al legislador son las características económicas. Este párrafo 1º se está refiriendo, pues, a los hechos imponible en abstracto.

El art. 25, párrafo 2º, da normas concretas para calificar los hechos imponible de naturaleza jurídica y el párrafo 3º - las da para los de naturaleza económica.

Por último, el párrafo 2º de este art. 25 recoge un problema muy importante sobre el que nos interesa llamar la atención. El legislador alude a "...cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez". Así pues, el negocio ha de calificarse según su naturaleza y no por lo que las partes digan.

MATIAS CORTES, por su parte, entiende que el art. 25 se está refiriendo a aquellos casos en que el aspecto material del hecho imponible sea una actividad económica. En estos casos, hay que interpretar la norma de tal manera que el ámbito del hecho imponible se determine conforme a las enseñanzas de la ciencia económica. Es decir, que si una determinada actividad económica, que sirve de elemento material de un hecho imponible, ha sido expresada jurídicamente en la norma, de manera que su alcance jurídico sea distinto de su significado económico, hay que atender a éste último y no al primero (vid. ob. cit. pág. 143).

(1). PEREZ DE AYALA, ob. cit. pág. 128.

3.- El Impuesto: concepto y destino de lo recaudado.

El Impuesto aparece definido en el art. 8 de la Instrucción como aquel tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de una venta (1).

El destino que se da a los diferentes impuestos, requiere - hacer una doble distinción (art. 9 de la Instrucción).

- a) los impuestos exaccionados por la Diputación Foral de Alava, es decir, los encabezados, se destinan a cubrir los - gastos generales de la Diputación y a satisfacer los cupos contributivos correspondientes al Estado.
- b) los impuestos concertados en forma de mera gestión, tienen un destino diferente, ya que el importe total de lo recaudado por ellos se ingresará en la Delegación de Hacienda - de Alava previa deducción de los gastos de administración y cobranza (2).

4.- El hecho imponible.

La definición del hecho imponible nos la da el art. 10 de la Instrucción al decir que es "el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por el Reglamento de cada Impuesto para configurar el mismo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria" (3).

-
- (1). Definición que corresponde exactamente con la que da el art. 26,1 de la LGT.
 - (2). Los impuestos administrados y recaudados conforme al régimen común no se contemplan por la Instrucción Foral ya que se rigen por las Leyes y Reglamentos de la Hacienda Pública y su gestión se realiza en Alava de igual forma en que en las provincias de régimen común.
 - (3). Reproducción de lo dispuesto en el art. 28 de la LGT.

Este artículo ratifica lo dicho en la LGT, por cuanto la obligación tributaria es una obligación EX LEGE ya que será el hecho imponible previsto en la ley lo que origina el nacimiento de la obligación tributaria. Al mismo tiempo significa la aplicabilidad dentro de nuestro ordenamiento tributario, tanto común como foral, de la tesis declarativa de GIANNINI y no de la constitutiva en lo que se refiere a la liquidación tributaria: la liquidación tiene eficacia declarativa respecto a la obligación tributaria, pero nunca es constitutiva de la misma (1).

El art. 11 alude a los supuestos de no sujeción al establecer que los Reglamentos de los distintos impuestos, completaran la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción, lo cual es una réplica exacta del art. 29 de la LGT.

5.- El sujeto pasivo: contribuyente y sustituto.

El art. 12 de la Instrucción Foral, siguiendo lo dispuesto en el art. 30 de la LGT, define el sujeto pasivo como la persona natural o jurídica que según el Reglamento del Impuesto resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.

Según éste, nos encontramos con que el sujeto pasivo lo puede ser de dos formas:

-
- (1). La tesis constitutiva entiende que es el acto administrativo de liquidación el que hace nacer la obligación tributaria. Dentro de esta postura hay dos modalidades:
- a) la tesis del Derecho potestativo de la Administración a convertirse en acreedora de un tributo, defendida por BERLIRI (vid. "Il processo tributario amministrativo" - Reggio Emilia, 1940).
 - b) la tesis del acto de imposición, representada por ALLORIO (vid. "Diritto processuale Tributario" Turin, Utet, 1962, pág. 553 y ss.).

La tesis declarativa, cuyo principal exponente es GIANNINI (vid. "Instituciones de Derecho Tributario" Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 143) entiende que cuando se produce el acto de liquidación, la obligación tributaria ya existía, porque la liquidación lo único que hace es reconocer la existencia de una obligación anterior y fijar su cuantía. Para GIANNINI y sus seguidores la obligación nace de la realización del hecho imponible previsto en la norma.

- a) Contribuyente, que es la persona natural o jurídica a - quien el Reglamento regulador del Impuesto impone la carga tributaria derivada del hecho imponible (art. 13,1 de la Instrucción) (1).
- b) Sustituto del contribuyente, que es el sujeto pasivo que por imposición del Reglamento del Impuesto, y en lugar - de aquel, está obligado a cumplir las prestaciones mate-riales y formales de la obligación tributaria. El concep-to se aplica especialmente a quienes se hallan obligados según las disposiciones reglamentarias a detraer, con - ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el - gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obliga-ción de efectuar su ingreso a la Diputación (art. 14 de la Instrucción) (2).

Las obligaciones que corresponden a todo sujeto pasivo las recoge el art. 17 de la Instrucción (3) y son las siguientes:

- a) Como obligación principal, el sujeto pasivo debe pagar el importe de la deuda tributaria.
- b) Formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.
- c) Llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca.
- d) Facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones.
- e) Proporcionar a la Diputación los datos informes, antece-dentes y justificantes que tengan relación con el hecho - imponible.

Las obligaciones recogidas en los apartados c), d) y e) no podrán exigirse siempre que sean accesorias de otra obligación principal y haya prescrito la acción administrativa para hacer efectiva ésta última.

(1). Véase el art. 31,1 de la LGT.

(2). Véase el art. 32 de la LGT.

(3). Véase el art. 35 de la LGT.

La Instrucción Foral General de Alava toca tambien el mismo problema que recoge el art. 33 de la LGT, referente a las entidades sin personalidad jurídica, y en su art. 15 establece que "tendrán la consideración de sujetos pasivos en los Reglamentos tributarios en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición" (1).

En lo referente a si las obligaciones tributarias son solidarias o mancomunadas, cuando concurren dos o más titulares, la Instrucción Foral toma partido, al igual que hace el art. 34 de la LGT, por la solidaridad, al establecer en el art. 16 que "la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Diputación, salvo que el Reglamento propio de cada Impuesto dispusiese lo contrario" (2).

También queda prohibido en el derecho tributario foral que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria, sean alterados por actos o convenios de los particulares (art. 18 de la Instrucción). Cuando tales alteraciones se produzcan no surtirán efecto ante la Diputación, aunque pueden tener consecuencias de indole jurídico-privado(3).

-
- (1). El problema de este tipo de entes suscitó una fuerte polémica en los años 1930 y 1940. Pueden consultarse las siguientes obras: GIANNINI, A.D.: "Instituzioni di Diritto Tributario", "Il rapporto giuridico d'imposte" e "I concetti fondamentali del Diritto Tributario"; GIUSSIANI, B.: "La capacità giuridica tributaria dei consorzi", INGROSSO, G.: "Il fenomeno finanziario nel Diritto Pubblico"; TESORO, G.: "Principi di Diritto Tributario"; PUGLIESE, M.: "Derecho Financiero"; ARENA, C.: "Scienza delle finanze" VANO NI, E.: "Elemento di Diritto Tributario"; BERLIRI, L.V.: "Capacità giuridica tributaria o concorso di debitori d'imposta?", y GIARDINA, E.: "La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati".
- (2). Sin embargo, el Código Civil, en su art. 1138, establece que las obligaciones se presumen mancomunadas, y solo serán solidarias cuando expresamente así se establezca. En materia tributaria, por el contrario, las obligaciones, tanto en territorio común como foral, son solidarias, y para que sean mancomunadas es necesario que se diga expresamente por la ley.
- (3). Véase el art. 36 de la LGT.

Por último, el art. 13,2 de la Instrucción Foral General recoge el problema de la traslación del impuesto (1) estableciendo que "nunca pierde la condición de contribuyente quien - según el Impuesto debe soportar la carga tributaria, aunque - realice su traslación a otras personas (2).

5.1. Responsables del Impuesto:

El art. 19 de la Instrucción Foral establece que el Reglamento de cada Impuesto podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas solidaria o subsidiariamente (3).

La Instrucción distingue, pues, dos tipos de responsabilidad: subsidiaria y solidaria, y añade en el art. 19,2 que la responsabilidad no se presume nunca, sino que ha de ser fijada por la Ley, pero una vez que se establece se presume que es subsidiaria, salvo pacto expreso en contrario.

(1). Véase el art. 31,2 de la LGT.

(2). Se plantea aquí el problema de si es contribuyente el que soporta la carga tributaria en su propio peculio o si lo es aquel a quien la ley da esa cualidad de contribuyente. Una postura tradicional considera que es contribuyente aquel a quien la ley impone la carga tributaria y admite perfectamente la validez del art. 31,2 de la LGT y, por añadidura, el 13,2 de la Instrucción Foral.

Sin embargo, existe una postura moderna, encabezada por AMOROS ("Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 54, junio 1964) y PEREZ DE AYALA (Vid. "Derecho Tributario" ya citado) para quienes es contribuyente el que soporta la carga tributaria en su propio patrimonio, es decir aquellas personas cuya economía resulta afectada por el pago del tributo y no quien es establecido por la ley. En definitiva, niegan validez al art. 31,2 de la LGT y también, lógicamente, se la tienen que negar al art. 13,2 de la Instrucción, que no hace sino reproducir el primero.

(3). Véase el art. 37 de la LGT. Obsérvese como en ambos textos legales se establece que el responsable es un deudor junto a los sujetos pasivos. Esto significa que coexisten dos deudores: sujeto pasivo y responsable, y que el responsable no es sujeto pasivo.

Vamos a ver cada una de estas dos responsabilidades:

a) Responsabilidad subsidiaria:

Una vez que se declare fallido al sujeto pasivo (que es - el responsable principal del tributo), el responsable subsidiario pasa de la situación secundaria en que se encuentra a la - situación en que se encontraba dicho sujeto pasivo fallido (art. 19,3 de la Instrucción).

Para que esta responsabilidad subsidiaria entre en juego, se requiere previamente un acto administrativo, notificado reglamentariamente al responsable subsidiario, y a partir de ese momento pasa a ocupar la posición del sujeto pasivo (art. 19,4 de la Instrucción).

Como se puede deducir de este planteamiento el acreedor - tributario primero ha de dirigirse contra el sujeto pasivo (responsable principal) y sólo cuando éste sea fallido se dirigirá contra el responsable.

Los supuestos de responsabilidad subsidiaria están recogidos en los arts. 20, 21 y 22 de la Instrucción Foral. Primeramente analizaremos los dos últimos.

El art. 21 de la referida Instrucción dispone que los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el art. 15 (es decir, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición) responderán subsidiariamente y en proporción a sus respectivas participaciones, de las obligaciones tributarias de dichas Entidades (1).

El art. 22 dispone que serán responsables subsidiarios (2).

- los administradores de las personas jurídicas, que por mala fé o negligencia grave no realizasen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de

(1). Véase el art. 39 de la LGT.

(2). Véase el art. 40 de la LGT.

las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependen o adoptasen acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

Esta responsabilidad se refiere a las infracciones simples, de omisión y de defraudación que cometan las personas jurídicas de las que los responsables sean administradores. Sin embargo, no se podrá exigir en ningún caso responsabilidad a aquellos administradores que no asistan a las reuniones o que, asistiendo, salven expresamente su voto en los acuerdos de que se trate.

- los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, - concursos, sociedades y entidades en general, cuando por negligencia o mala fé no realicen las gestiones necesarias para el integro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y - que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos.

Por último, veamos el art. 20 de la Instrucción Foral, que hemos dejado deliberadamente para examinarlo al final. Este artículo establece también una responsabilidad subsidiaria para todas aquellas personas que dolosamente sean causantes, o colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aún cuando las obligaciones tributarias de las que van a responder, no les afecten directamente.

Lo más llamativo de este artículo es que supone la primera desviación que hasta ahora encontramos entre la Instrucción y la Ley General Tributaria. Efectivamente, el art. 38 de esta última contempla el mismo caso que el art. 20 de la Instrucción, pero atribuye una responsabilidad solidaria, en lugar de subsidiaria como ~~de~~ la norma foral.

b) Responsabilidad solidaria:

El responsable solidario figura junto al sujeto pasivo, de tal modo que ambos responden indistintamente del pago de la deuda tributaria, liberando al otro frente a la Administración Financiera. Esto significa que el sujeto pasivo no ha dejado de ser deudor y que cuando quede liberado frente a la Hacienda Pública, porque haya pagado el responsable, estará obligado a re-

sarcinas a éste.

Así como la LGT recoge en su art. 38 el caso de responsabilidad solidaria que acabamos de comentar, no ocurre lo mismo con la Instrucción Foral, que no contempla dentro de su articulado ningún supuesto de esta clase de responsabilidad.

Por último, el art. 23 de la Instrucción recoge el caso de bienes afectos al pago de la deuda tributaria, estableciendo - que los adquirentes de tales bienes responden con ellos, por derivación, si la deuda tributaria no se paga (1).

Esta derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos exige siempre la existencia de un acto administrativo - notificado de forma reglamentaria. Ante esta situación el adquirente de los bienes puede tomar una de estas tres soluciones:

- hacer el pago,
- dejar que prosiga la actuación,
- reclamar contra la liquidación practicada o contra la procedencia de la derivación.

La derivación de la acción tributaria solo podrá llegar hasta el límite previsto al señalar la afección de los bienes.

5.2.- Capacidad de obrar en el orden tributario y representación:

El art. 24 de la Instrucción Foral alude a la capacidad de obrar tributaria y dice que en materia tributaria tendrán dicha capacidad de obrar (2):

- todas las personas que tengan capacidad de obrar con arreglo a las normas de Derecho Privado.
- la mujer casada, en las relaciones tributarias derivadas - de aquellas actividades cuyo ejercicio le esté permitido - por el ordenamiento jurídico sin asistencia del marido.

(1). Véase el art. 41 de la LGT.

(2). Véase el art. 42 de la LGT, así como el art. 34 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, aprobado por Decreto 2083/1959, de 26 de noviembre (BOE. de 1 de diciembre) y el art. 22 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

- los menores de edad, en idéntico caso que la mujer casada, cuando no necesiten la asistencia de la persona que ejerce la patria potestad o tutela.

El art. 26, por su parte, habla de que por los sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar, actuaran sus representantes legales, lo cual nos lleva a tratar el tema de la representación (1).

Existen dos clases de representación: la legal y la voluntaria. La primera, también llamada impropia, es aquella en la que se produce la sustitución de un sujeto por otro en la actividad jurídica destinada a producir efectos para el primero, pero de tal forma hecha que el sustituto tiene que obrar en nombre de aquel a quien sustituye o representarlo, fundandose en un poder que la ley le confiere y mediante el cual obra con plena independencia de la voluntad de aquel por quien actúa.

Representación voluntaria o propia, sería aquella en que la sustitución tiene su origen, no en la ley como ocurría con la legal o impropia, sino en la voluntad del interesado que quiere que otra persona le represente o sustituya.

Ambas clases de representación las recoge la Instrucción Foral General de Alava. La representación legal viene recogida en los arts. 26 y 25,4. El art. 26, como ya hemos indicado dice - que por los sujetos pasivos incapaces actuaran sus representantes legales.

El art. 25,4, por su parte establece que en los casos de - Entidades, Asociaciones, herencias yacentes, y comunidades de bienes que constituyan una unidad económica o un patrimonio reparado, actuará en su representación (2):

- aquel que de modo fehaciente y debidamente acreditado ostente dicha representación,
- aquel que aparentemente ejerza la gestión o dirección, en el caso de que falte la persona anterior,

(1). Véase el art. 44 de la LGT.

(2). Véase el art. 43,4 de la LGT.

- cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad, caso de que falte también la persona que aparentemente ejerce la gestión o dirección.

Es decir, que serán representantes de estos entes, primero el que realmente esté actuando como tal; en caso de que no haya nadie en esa situación, lo será el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y si tampoco puede determinarse a esta persona, lo será cualquiera de los miembros o partícipes - que integren o compongan la entidad o comunidad.

La representación voluntaria viene recogida en los restantes apartados del art. 25, diciendo el párrafo 1º que el sujeto pasivo con capacidad de obrar podrá actuar por medio de representante, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, si no se hace manifestación en contrario (1).

El párrafo 2º alude a la necesidad de acreditar la representación, distinguiendo según la categoría de los actos que deba realizar el representante:

- a) para los actos de mero trámite se presume la representación (presunción IURIS TANTUM)
- b) para interponer reclamaciones, desistir de las interpuestas en cualquiera de sus instancias, y renunciar derechos en nombre de un sujeto pasivo, deberá acreditarse la representación de cualquiera de estas dos formas:
 - con poder bastante mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente,
 - mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente.

(1). Véase el art. 43,1 de la LGT.

(2). Véase el art. 43,2 de la LGT.

El párrafo 3, de la regla a aplicar en aquellos casos en que se utilice el poder y éste sea insuficiente o falte el poder y no se haya producido la comparecencia; en estos casos - el órgano administrativo deberá conceder diez días para que - se subsane el defecto, teniéndose por realizado el acto de que se trate (1).

5.3.- El domicilio fiscal:

La problemática del domicilio fiscal está regulada en los artículos 27 y 28 de la Instrucción Foral de Alava. Según estos artículos existe un domicilio fiscal para las personas físicas y otro para las jurídicas (2).

Para las personas físicas el domicilio fiscal será el de su residencia habitual (art. 27,1 apartado a)), entendida como la permanencia por más de seis meses, durante un año natural - en territorio alavés, no computándose las ausencias cuando por las circunstancias en que se realicen deba inducirse la voluntad de no ausentarse definitivamente (3).

Para las personas jurídicas el domicilio fiscal será el domicilio social, pero siempre y cuando en dicho domicilio social esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En caso de que en el domicilio social no se den estas dos circunstancias y no pueda, por tanto, ser - el domicilio fiscal, habrá que buscar otro y ese otro será el - lugar en que radique dicha gestión o dirección (art. 27,1, apartado b)).

(1). Véase el art. 43,3 de la LGT.

(2). Véanse los arts. 45 y 46 de la LGT.

(3). El concepto de residencia habitual aparece recogido en el art. 111,2 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, que la identifica con la permanencia por más de seis meses, durante un año natural en el territorio de la nación. El art. 46 de la LGT al hablar de residente en el extranjero emplea idéntico criterio.

El art. 28 de la Instrucción Foral, paralelamente al art. 46 de la LGT, considera no residentes en territorio alavés a quienes residan fuera de dicho territorio durante más de seis meses al año; lo cual significa que solo tendrán residencia habitual en Alava quienes ahí residan durante dicho espacio de tiempo.

Por lo que respecta a los sujetos pasivos que residan durante más de seis meses al año fuera de territorio alavés y realicen actos u operaciones que deban ser gravados por cualquiera de los impuestos cuya exacción corresponde a la Diputación de Alava, vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio alavés, a efectos de sus relaciones con la Administración Tributaria Provincial (art.28) (1).

(1). La aplicación del principio de territorialidad al régimen fiscal de Alava se puede ver en los siguientes casos:

a) el art. 4 del Decreto de 28 de septiembre de 1952 (por el que se crea la comisión Mixta que ha de estudiar las bases del Concierto Económico con Alava) establece que "el Concierto ha de apoyarse en el principio de territorialidad reservandose el Estado todas las facultades inspectoras necesarias para corregir cualquier aplicación contraria a dicho principio".

b) la sentencia de 11 de enero de 1951 (Aranzadi, número marginal 187) en la cual el T.S. se inclina por la territorialidad en una divergencia surgida entre las Diputaciones Vascongadas y el Estado en cuanto al Impuesto del Timbre en aquellas provincias. En la sentencia se establece que, para que la exacción por dicho Impuesto tenga carácter provincial y, por ende, los documentos esten exceptuados por dicho concepto fiscal a favor del Estado, han de darse los tres requisitos siguientes:

- estar expedidos en territorio de las provincias Vascongadas,
- que hayan de surtir efectos dentro de sus respectivos territorios,
- que esté directamente interesada en el documento cualquier persona o entidad que tenga su vecindad o domicilio en tales provincias.

c) la sentencia de 13 de diciembre de 1962 (Aranzadi, número marginal 4696) donde también el T.S. opta por la territorialidad en una reclamación que versa sobre una industria que ejerce su actividad en territorio concertado (Alava) y común y que se refiere al volumen de ventas en cada una de ellas. La sentencia alude al art. 7 del Decreto de 29 de febrero de 1952 en el cual se asigna el 65% de una actividad al lugar de su fabricación y se reparte el 35% restante entre las ventas en proporción a las efectuadas en cada territorio, es decir, el concertado y el común, para añadir el T.S. que "esta norma adopta el principio de territorialidad puro y ha de ser orientador de las decisiones que se adopten".

d) la sentencia de 22 de diciembre de 1962 (Aranzadi, número marginal 4727) donde el T.S. alude al carácter territorial que debe adoptar la norma para discriminar cuando se aplica un determinado régimen jurídico.

Los sujetos pasivos contribuyentes y los que actuen como sustitutos de aquellos, estan obligados a declarar su domicilio tributario a la Diputación y a comunicarla los cambios que en el mismo se realicen (art. 27,2 de la Instrucción).

Aquí se puede apreciar una notable diferencia con lo dispuesto en el art. 45,2 de la LGT ya que este artículo establece que la Administración "podrá exigir a los sujetos pasivos - que declaren su domicilio tributario". Esto significa que la obligación de declarar el domicilio fiscal no surge hasta que la Administración no ejercita el derecho a exigir que se haga tal declaración; si tal derecho no se ejercita no surge la obligación correlativa del sujeto pasivo (1).

Esta anómala situación de la LGT, queda perfectamente subsanada en el orden foral al imponerles la obligación a los sujetos pasivos, sin necesidad de que la Diputación haga nacer - tal obligación mediante el ejercicio de un derecho suyo.

Cuando un sujeto pasivo no haya comunicado a la Diputación el cambio de su domicilio fiscal, se estimará subsistente a to dos los efectos, el último declarado o el consignado por el mismo en cualquier documento de naturaleza tributaria (art. - 27,3).

En el caso de que el sujeto pasivo no hubiese declarado - su domicilio fiscal, se considerará como tal, entre tanto, el de situación de cualquier inmueble o explotación económica de su propiedad (art. 27,4).

- e) la sentencia de 30 de octubre de 1967 (Aranzadi, número marginal 3503), por la que el T.S. dice que lo importan te a efectos de aclarar el alcance del principio de territorialidad es determinar el lugar en que se obtienen los beneficios, es decir, el lugar donde se exterioriza la manifestación de la riqueza o beneficio.
- f) También el Consejo de Estado, en su dictamen 35.150, de 1 de diciembre de 1966, reconoce que el "principio fundamental que debe guiar la resolución de discrepancias en la aplicación del Concierto Económico es el principio de territorialidad, que informe nuestra legislación tributaria y, especialmente, los regímenes forales de - Alava y Navarra.

(1). En este sentido CORTES DOMINGUEZ, M., ob. cit. pág. 406.

6.- La Base Imponible y la Base Liquidable.

De la misma forma que la LGT no da ningún concepto de la B.I. tampoco lo da la Instrucción Foral de Alava, que se limita a analizar los regímenes de determinación de la misma (1).

-
- (1). Sin embargo pueden darse varias definiciones de B.I. como por ejemplo la de BLANCO RAMOS para quien es "la situación o valoración del hecho imponible o situación-base de la imposición" ("Derecho Tributario", Ariel, 1973, pág. 73).

Para LOPEZ BERENGUER es la medida de una cierta dimensión del objeto del impuesto, que sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria, mediante la aplicación del tipo fiscal correspondiente ("Las bases liquidables en el Impuesto del Timbre" IV Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1956).

ROSSY dice que es el resultado de adecuar el hecho imponible de modo que pueda ser calculado el tanto o cuota impositiva, aplicando el tipo de tarifa señalado en la ley para cada unidad fiscal ("Instituciones de Derecho Financiero" Edit. Reus, 1959, pág. 225).

SAURA PACHECO explica que la base del impuesto es la evaluación de la materia imponible; fijado el valor, peso o capacidad, según los casos, se aplica el tipo de gravamen ("Principios y sistemas de Haciendas Locales" Instituto de Estudios de Administración Local, 1949, pág. 213).

PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA la definen como aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del Impuesto ("Curso de Derecho Tributario" EDERSA, Madrid, 1975, pág. 314).

AMOROS dice que la base consiste en la determinación o fijación del valor del objeto del impuesto; tal como queda circunscrito legalmente a través de su definición positiva mediante el hecho imponible ("Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero", Madrid, 1970, página 300).

Para MATIAS CORTES la base pone de manifiesto la participación que en la actividad o situación tipificada como hecho imponible ha tenido el sujeto realizados de éste (vid. ob. cit. pág. 517).

Así, el art. 29 dice que el Reglamento propio de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la B.I., dentro de los siguientes regímenes (1):

- estimación directa
- estimación objetiva
- estimación por el Jurado.

El régimen de estimación directa se utiliza para la determinación singular de las bases imponibles sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente (art. 30 de la Instrucción) (2).

El régimen de estimación objetiva se utilizará para la determinación singular o global de las bases tributarias, sirviéndose de los signos, índices o módulos previstos en el Reglamento de cada Impuesto (art. 31,1 de la Instrucción). Estos Reglamentos establecieran en cada caso el carácter forzoso o voluntario de este régimen de estimación objetiva; sin embargo, cuando se imponga tal sistema con carácter forzoso, el Reglamento podrá conceder a los contribuyentes, con carácter individual, el derecho a optar por el régimen de estimación directa, según dispone el número 2 del art. 31 de la Instrucción Foral General de Alava (3).

Por lo que se refiere al régimen de estimación por Jurado, el art. 32 de la Instrucción le confiere el carácter de régimen subsidiario de los dos anteriores. Aunque este artículo no dice nada al respecto, el art. 18 del Reglamento del Jurado de Estimación de Alava, establece que el Jurado adoptará sus acuerdos en conciencia inspirándose en criterios de equidad (4).

La B.I. por su parte, es el resultado de aplicar en la B.I. las reducciones establecidas en el Reglamento propio de cada Impuesto (5).

(1). Véase el art. 47 de la LGT.

(2). Véase el art. 48 de la LGT.

(3). Véase el art. 49, párrafos 1º y 2º de la LGT.

(4). Véase el art. 50 de la LGT.

(5). Véase el art. 53 de la LGT.

7.- Tipo de gravamen, cuota y deuda tributaria.

El art. 34 se refiere al tipo de gravamen diciendo que tienen tal consideración los de carácter proporcional o progresivo que corresponda aplicar sobre la respectiva B.L. para determinar la cuota (1).

La cuota tributaria podrá determinarse de tres maneras (art. 35 de la Instrucción):

- aplicando un tipo de gravamen a la base liquidable
- según la cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos reglamentarios
- por aplicación conjunta de los dos procedimientos anteriores (2).

El art. 36 recoge el aspecto de las llamadas cuotas "integrales". Estas cuotas son aquellas en que los tipos de gravamen se aplican sobre las Bases imponibles y no sobre las Bases liqui

(1). Véase el art. 54 de la LGT.

Por lo que respecta a las clases de tipos de gravamen tenemos la siguiente clasificación:

A) Alicuotas, o tipos de gravamen expresados en porcentaje. Se dividen en:

- a) Proporcionales; constituyen un porcentaje fijo cualquiera que sea el importe de la base.
- b) Progresivas; varían a medida que varía la base. A su vez se dividen en:
 - continuas: cuando cualquier aumento de la base exige un aumento de la alicuota
 - escalonadas: cuando las alicuotas varían si la base aumenta en una determinada cantidad.
- c) Regresivas; cuando un aumento de la base lleva consigo una disminución de la alicuota.

También pueden ser continuas y escalonadas.

d) Discrecionales; cuando el Gobierno puede modificar las alicuotas (vid. art. 12 de la LGT).

B) Tipos de gravamen en sentido estricto: son aquellos tipos que se aplican a las bases cuando éstas no vienen determinadas en unidades monetarias. Se dividen en dos clases:

- a) Específicas: consisten en una suma de dinero fija que ha de pagarse por cada unidad de base, entendiéndose por unidad las que haya establecido el legislador.
- b) Graduales: consisten en una suma de dinero, cuyo importe varía según una escala referida a una magnitud determinada.

(2). Véase el art. 55 de la LGT.

dables, como es lo normal y como dice el art. 34 de la Instrucción. Fijémonos bien en este problema: si la B.I. coincide con la B.L., porque no hay que aplicar sobre la primera ninguna clase de reducciones, entonces el tipo de gravamen da el mismo resultado si lo aplicamos sobre una u otra base. Pero si ambas bases no coinciden, o lo que es igual, la liquidable es menor que la imponible, hay una gran diferencia entre aplicar el tipo a una o a la otra.

Este problema es importantísimo a la hora de deducir en algunos impuestos cuotas, porque si lo que debemos deducir son cuotas integras, quiere decirse que estamos deduciendo una cantidad superior a la que realmente hemos devengado, y ésta es una de las medidas que favorecen al contribuyente.

Sin embargo, el párrafo 2 del art. 36 recoge una excepción a esta regla de deducir de la cuota de un Impuesto las cuotas íntegras de otro. El párrafo 1º de dicho artículo impone como regla general que a la hora de deducir de la cuota de un Impuesto las devengadas o satisfechas por otro u otros de exacción previa, se deduciran en sus cuantías integras aunque éstas hayan sido objeto de exención o bonificación.

Pues bien, la excepción a esta regla consiste en que no se deduciran las cuotas integras, cuando la exención se configure - por el hecho de que aquellas bases exentas estan gravadas por - otro Impuesto, o por la circunstancia de que constituyen rendimientos propios de una actividad regular o típica de personas o entidades sujetas a los Impuestos generales de carácter directo (1).

En cuanto a la deuda tributaria, o cantidad que debe ingresarse en el Tesoro, esté constituida, tal y como dice el art. 37 de la Instrucción, por la cuota tributaria o resultado de aplicar el tipo de gravamen a la B.L. y por los siguientes elementos, en su caso (2):

(1). Véase el art. 57 de la LGT.

(2). Véase el art. 58 de la LGT.

- los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las -
cuotas, ya sean a favor de la Diputación, Corporaciones -
alavesas u otros entes públicos,
- el interés de demora,
- el recargo de aplazamiento o prórroga,
- el recargo de apremio,
- las sanciones pecuniarias y recargos sobre la cuota.

Los Ayuntamientos, y las Juntas Administrativas y Concejos a través de los Ayuntamientos, podrán solicitar de la Diputación el establecimiento de recargos transitorios, por las causas y en los términos señalados en el texto reglamentario del Impuesto en que dichos recargos esten previstos.

8.- Garantías de la deuda tributaria.

Las garantías de la deuda tributaria vienen recogidos en - los arts. 83 a 86 de la Instrucción Foral y pueden clasificarse del modo siguiente:

a) Derecho de prelación generalizado (art. 83):

Se trata del derecho de prelación que tienen a su favor la Diputación (y los Ayuntamientos alaveses respecto de los impuestos cuya gestión y recaudación tengan encomendada por aquella), para cobrar los créditos tributarios vencidos y no satisfechos, siempre y cuando concorra con otros acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente Registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Administración tributaria.

Es decir, que la Diputación y, en su caso, los Ayuntamientos alaveses, gozan de un derecho de prelación generalizado, pero este derecho cede cuando concurren otros acreedores que tienen asignado un crédito mediante la constitución de un derecho de garantía (prenda o hipoteca) inscrito con anterioridad en el Registro correspondiente (1).

(1). Véase el art. 71 de la LGT.

b) Derecho de prelación restringido (art. 85):

Este derecho quiere decir que la Diputación (y los Ayuntamientos aleveses respecto de los impuestos cuya gestión y recaudación tengan encomendada por aquella), tienen preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aún en el caso de que estos hubieran inscrito en el Registro su derecho, cuando se trate de impuestos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un Registro Público, o sus productos directos, ciertos o presuntos (1).

Esto significa que en determinados Impuestos (por ejemplo las dos Contribuciones Territoriales: Rústica y Pecuaria y Urbana) la Diputación y, en su caso, los Ayuntamientos aleveses, son siempre acreedores preferentes, aún en concurrencia con otros acreedores que han inscrito sus derechos.

Este derecho preferente de la Diputación y Ayuntamiento sólo alcanza a las deudas no satisfechas que corresponden al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro que (que se considerará ejercitada cuando se inicie el procedimiento de recaudación en periodo voluntario) y al inmediato anterior. Esto supone que tal derecho de prelación solo tiene aplicación en dos ejercicios, fuera de los cuales, la Administración Tributaria ya no tiene preferencia.

c) Derecho de afección (art. 86,1):

Este derecho se refiere a que cuando se produce una transmisión de bienes o derechos, estos bienes y estos derechos quedan afectos a la responsabilidad del pago de aquellos tributos que graven tales transmisiones, cualquiera que sea el poseedor de los mismos.

Esta responsabilidad con que quedan afectos los bienes o derechos que se transmiten, queda sin vigor, no existe, cuando el poseedor de tales bienes o derechos está protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fé y justo título en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles (2).

(1). Véase el art. 73 de la LGT.

(2). Véase el art. 74,1 de la LGT.

d) Garantías cautelares (art. 86,2 y 90):

El art. 86,2 regula la constitución de una hipoteca legal sobre aquellos bienes transmitidos que gocen de una exención o bonificación cuya definitiva efectividad dependa del cumplimiento posterior por parte del contribuyente de cualquier requisito (1).

Se trata de una garantía a favor de la Diputación cuya mecánica es la siguiente (2):

- debe existir una norma reglamentaria que conceda una exención o bonificación, cuya eficacia definitiva dependa de - que el contribuyente cumpla determinados requisitos,
- entre la concesión del beneficio fiscal correspondiente y el cumplimiento de los requisitos exigidos al contribuyente ha de mediar un plazo previsto reglamentariamente.

Pues bien, la garantía de que estamos hablando contempla - ese plazo de tiempo y trata de asegurar, frente a cualquier poseedor futuro, el crédito de la Diputación mediante la extensión de una nota marginal de afección en el Registro correspondiente por el importe total del impuesto debido, caso de no mediar la - exención o bonificación concedida.

El art. 90, aunque queda fuera del capítulo que la Instrucción Foral dedica a las garantías de la deuda tributaria, también recoge una garantía, puesto que alude al caso de que se pidan - fraccionamientos o aplazamientos en el pago de una deuda tributaria. Cuando esto ocurra, el solicitante deberá ofrecer alguna - de las siguientes garantías: prenda, hipoteca, aval bancario o cualquier otra garantía suficiente (3).

(1). Véase el art. 74,2 de la LGT.

(2). En este mismo sentido, vid. PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA, ob. cit. pág. 354, refiriendo este mismo problema al art. 74,2 de la LGT.

(3). La LGT, sin embargo, contempla esta garantía dentro del capítulo dedicado a las mismas (véase el art. 76), pero se le da un tratamiento distinto a la figura. La LGT establece - que la constitución de esta garantía es una facultad, y por tanto, ejercitable o no, por parte de la Administración, cuando concede el fraccionamiento o aplazamiento. Sin embargo, la Instrucción Foral enfoca el problema como una obligación impuesta a todo aquel que solicite tales aplazamientos o - fraccionamientos.

e) Transmisión de la deuda tributaria (art. 84):

El art. 84 de la Instrucción establece que las deudas y - responsabilidades tributarias que se deriven del ejercicio de - explotaciones y actividades económicas por personas físicas y ju rídicas, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás enti dades que aun carentes de personalidad jurídica constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposi ci ón, serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier con cepto en la respectiva titularidad (sin perjuicio de lo que pa - ra la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil en sus arts. 1010 a 1034).

El que pretende adquirir dicha titularidad, previa la con - formidad del titular actual, tendrá derecho a solicitar de la - Diputación certificación detallada de las deudas y responsabili di dades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y - actividades a que nos hemos referido.

En el caso de que la certificación se expidiera con conte - nido negativo o no se facilitara en el plazo de dos meses, que - dará el nuevo titular exento de la responsabilidad que se esta - blece en el art. 84.

El párrafo 2º del art. 84 matiza aun más el contenido de - esta responsabilidad y dice que la misma será exigible a los ce sionarios o sucesores en la titularidad de las empresas respec - tivas, pero no a los adquirentes de elementos aislados de éstas, salvo que las adquisiciones aisladas, realizadas por una o va - rias personas, encubran una adquisición de la totalidad o de - los elementos más importantes que integran aquellas.

SAINZ DE BUJANDA (1) y MATIAS CORTES (2) al comentar el ar - tículo 72 de la LGT, que es el sinónimo del 84 de la Instrucción Foral, opinan, y nosotros compartimos tal opinión, haciendola - extensible al ámbito del precepto foral, que no nos encontramos ante un caso de verdadera y propia transmisión de la deuda tri - butaria, debido a que existen dos deudores: el cedente o antiguo titular de las explotaciones y actividades referidas y el adqui

(1). SAINZ DE BUJANDA, F.: "Notas de Derecho Financiero" Semina - rio de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, tomo I, vol. II, 1967, pág. 737.

(2). CORTES DOMINGUEZ, M. ob. cit. pág. 424.

rente o nuevo titular de las mismas. Es decir, no desaparece - un deudor y surge otro en su lugar, que sería la consecuencia lógica de toda transmisión, sino que se refuerza la posición - deudora.

Según esto, el art. 72 de la LGT (y, por ende, el 84 de - la Instrucción Foral) representan un caso de responsabilidad, en lugar de a uno de transmisión de la deuda tributaria, y la responsabilidad, en tanto en cuanto el responsable es un deudor que se coloca junto al sujeto pasivo (véase el art. 37 de la - LGT y el 19 de la Instrucción Foral), es también una forma de garantizar el cobro de un crédito.

9.- Extinción de la deuda tributaria.

La Instrucción Foral General de Alava establece como modos de extinción de la deuda tributaria los siguientes: el pago, la compensación, la condonación, la insolvencia y la prescripción.

Veamos cada una de estas formas de extinción:

9.1.- El pago:

El art. 66 de la Instrucción distingue dos formas de hacer el pago: en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados.

Sin embargo, el referido artículo recoge una forma excepcional de pago. Se trata de aquellos casos en que la Diputación, previo informe de la Comisión de Hacienda y Patrimonio y de - cuantas personas o entidades estime conveniente, admita el pago de la deuda tributaria que resulte de una liquidación girada por el Impuesto de Sucesiones mediante la entrega de obras u objetos de interés artístico o histórico.

El pago deberá efectuarse en el plazo señalado en el Reglamento de cada Impuesto, y a falta de disposición expresa en tal sentido, dentro de los quince días hábiles siguientes al de la notificación de la liquidación (art. 71 de la Instrucción).

Cuando tal pago se realice cumpliendo todos los requisitos que a continuación señalaremos, el efecto inmediato que se sigue es el de extinguir la deuda y liberar al deudor y demás respon-

sables, tal y como señala el art. 72,1 de la Instrucción.

A) El pago en efectivo (arts. 66 a 69).

Una deuda tributaria se entiende pagada cuando se ha recaudado el ingreso de su importe en Tesorería de Provincia, Oficina Liquidadora de Partido o entidades debidamente autorizadas al efecto.

El pago en efectivo podrá realizarse por cualquiera de los medios que cita el art. 67 de la Instrucción pudiendo elegir el sujeto pasivo el que quiera siempre y cuando reglamentariamente no se le obligue a utilizar una de ellos; estos medios son los siguientes:

- mediante ingreso directo en dinero de curso legal (1).
- mediante cheque o talón de cuenta corriente bancaria o de Caja de Ahorros.
- a través de transferencia bancaria o de Caja de Ahorros.
- por medio de giro postal.
- por cualquier otro medio que determine la Diputación Foral.

Hay que tener en cuenta que no se podrán simultanear varios medios de pago para satisfacer una misma deuda: cuando el sujeto pasivo elija uno de ellos éste deberá corresponderse con el importe total de la deuda.

En este punto del pago en efectivo existen las siguientes reglas, que recogen los arts. 68 y 69 de la Instrucción:

(1). SAINZ DE BUJANDA apunta con mucho acierto que no debe confundirse nunca la recaudación inmediata con el ingreso directo. Una recaudación es inmediata cuando el contribuyente efectúa directamente el ingreso en las Cajas del Tesoro o cuando el Estado realiza el cobro en virtud de descuento o formalización. El ingreso directo se produce cuando el importe de las deudas tributarias es entregado al Tesoro Público, sin persona interpuesta, por el sujeto obligado, es decir, que entre el pagador y la Administración no hay intermediario alguno encargado de la función de cobranza - (vid. "Notas de Derecho Financiero", tomo I, vol. III, pág. 982).

- a) La entrega de cheques o talones de cuenta corriente, sólo liberará al deudor cuando hubiesen sido realizados.
- b) Los ingresos efectuados por medio de cheque o talón atendidos por la entidad librada se entenderán realizados en el día en que aquellos hayan tenido entrada en la caja correspondiente.
- c) Los mandatos de transferencia, que deberan efectuarse por cantidad igual al importe de la deuda, habrán de expresar el concepto tributario concreto a que el ingreso corresponda y consignar el detalle pertinente cuando el ingreso se refiera y haya de aplicarse a varios conceptos.
- d) Los mandatos de transferencia podrán efectuarse a través del Banco o Caja de Ahorros que tengan establecidos oficinas en Vitoria o en la población de la Oficina Liquidadora correspondiente.
- e) Simultáneamente al mandato de transferencia, los contribuyentes cursarán a Tesorería o a la Oficina correspondiente la declaración o liquidación a que la misma corresponda, con expresión de la fecha de la transferencia, su importe y el Banco o Caja de Ahorros que utilice para la operación.

B) El pago mediante el empleo de efectos timbrados (art. 70).

También puede extinguirse la deuda tributaria si el pago se realiza mediante efectos timbrados, entendiéndose que tal pago se ha realizado cuando se utilicen los efectos en la forma determinada en el Reglamento del Impuesto de que se trate en cada caso (art. 66,2).

Los efectos timbrados que son válidos para el pago de los Impuestos exaccionados por la Diputación pueden ser de las siguientes clases (1):

-
- (1). Ha sido muy discutido el problema de la naturaleza jurídica de la prestación tributaria cuando la obligación tributaria se satisface mediante efectos timbrados. Los principales autos sobre este tema han sido OTTO MAYER ("Le Droit Administratif Allemand" Paris, 1904, págs. 211 y ss.), A.D. - GIANNINI ("Instituciones de Derecho Tributario" Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957, pág. 411), A. BERLIRI

- timbres móviles
- papel timbrado común
- documentos timbrados especiales.

Sin embargo, la Diputación Foral, a propuesta de la Jefatura de Hacienda podrá aumentar, reducir o modificar las especies o clases de efectos timbrados. De igual forma aprobará los modelos que hayan de utilizarse y acordará las modificaciones - de los mismos que estime convenientes.

C) Imputación de pagos.

Por lo que respecta a la imputación de pagos, el art. 73,1 de la Instrucción dice que las deudas tributarias se presumen - autónomas (1), es decir, que no existe una única relación entre el deudor y la Diputación por todas las deudas tributarias no - pagadas, sino que cada deuda es distinta y autónoma de las demás, aunque el sujeto pasivo sea siempre el mismo, y por lo tanto hay tantas relaciones entre el deudor y la Diputación como deudas - tributarias haya (2).

Como consecuencia de esta autonomía, y presidido por la - misma, la Instrucción regula el problema de la imputación de pa - gos. Así en el art. 81 se contempla el caso de que un sujeto pa - sivo haya sido ejecutado forzosamente porque se le hayan acumu - lado varias deudas tributarias y no las pueda satisfacer total - mente, sino solo en parte. Pues bien, en estos casos el importe cobrado se imputará siempre al crédito más antiguo, contandose la antigüedad según la fecha en que fueron exigibles cada uno (3).

Cuando se produzca una acumulación de deudas, unas corres - pondientes a la Diputación y otras a otras Entidades, tienen - preferencia para el cobro las primeras, es decir, las de la Di -

("Corso istituzionale de Diritto tributario" Milan, Giuffré, 1965, pág. 48); MATIAS CORTES ("Los sujetos de la obliga - ción tributaria" en RAP, 1965) y FERREIRO LAPATZA ("La ex - tinción de la obligación tributaria" en RDFHP nº 77, 1968).

(1). Véase el art. 62,1 de la LGT.

(2). Vid. SAINZ DE BUJANDA, "Notas de Derecho Financiero, Tomo I, vol. III, pág. 837.

(3). Véase el art. 62,2 de la LGT.

putación (1), según establece el párrafo 2º del art. 81 (2).

Por último, el párrafo 2º del art. 72 establece que el cobro de una deuda tributaria de vencimiento posterior no presupone que se hayan pagado las anteriores, ni extingue el derecho de la Administración tributaria a percibir aquellas que - esten en descubierto, salvo los efectos de la prescripción, - naturalmente (3).

El art. 73,2 por su parte introduce una innovación en el campo del Derecho Foral a la que no alude la LGT. Consiste en la libertad que tiene el deudor de varias deudas de imputar el pago a aquella o aquellas que crea más conveniente, cuando aún no ha finalizado el periodo de pago voluntario. Sin embargo, el tema está recogido dentro del ordenamiento tributario común en el art. 49,2 del Reglamento General de Recaudación (4).

9.2.- La compensación.

El art. 77 de la Instrucción reconoce la compensación como un modo de extinguir las deudas tributarias al decir que podrán extinguirse total o parcialmente por compensación las deudas tributarias en favor de la Diputación (5).

Las deudas tributarias que se pueden compensar, según dicho artículo, han de tener las siguientes características (6):

- ha de tratarse de una deuda tributaria a favor de la Diputación
- que se encuentre en período voluntario de recaudación
- que hayan sido obtenidas por la Administración mediante una liquidación, o por el propio contribuyente si se ha practicado autoliquidación.

-
- (1). Todo ello sin perjuicio de las garantías que recogen los arts. 85 (Derecho de prelación restringido) y 86 (Derecho de afección y constitución de una hipoteca legal) y que - ya hemos comentado.
 - (2). Véase el art. 64,3 de la LGT.
 - (3). Véase el art. 62,4 de la LGT.
 - (4). Aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre (BOE. de 28, 30 y 31 de diciembre de 1968).
 - (5). Véase el art. 68 de la LGT.
 - (6). En este punto, el art. 77 de la Instrucción se apoya en el art. 65 del R.G.R.

Las deudas que tengan estos requisitos se compensaran con los créditos conocidos, liquidados y notificados por la Diputación Foral al sujeto pasivo originados por (art. 77,2 de la Instrucción):

- devoluciones por ingresos indebidos de cualquier tributo exaccionado por la Corporación
- otros créditos que deba satisfacer la Diputación por cualquier concepto al sujeto pasivo.

No pueden compensarse, aunque se den los requisitos que acabamos de enumerar (art. 77,3):

- las deudas tributarias que deban de ser satisfechas mediante objetos timbrados
- las deudas tributarias que hubiesen sido objeto de aplazamiento o fraccionamiento
- los ingresos que efectuen los sustitutos del contribuyente por retención
- los créditos que hubiesen sido endosados.

A pesar del apoyo que la Instrucción busca en este punto dentro del R.G.R. (1), hay otro en el cual se separa del mismo: el que se refiere a las clases de compensación, puesto que mientras el R.G.E. reconoce tres clases que son de oficio, a instancia del sujeto pasivo y automática (2), la Instrucción Foral solo reconoce las dos primeras, ignorando la automática (art. 79,1) (3).

El requisito indispensable para que proceda la compensación es que sean firmes los actos administrativos por los que se reconozcan y liquiden los créditos y las deudas, con la única excepción de aquellas deudas tributarias que deban ingresarse me-

(1). Véase en este sentido ZURITA Y SAENZ DE NAVARRETE, Miguel: "El régimen fiscal de Alava" XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero, en las comunicaciones sobre "La Hacienda Regional", págs. 37 y 38.

(2). Véanse, respectivamente, los arts. 66,67 y 68 del R.G.R.

(3). Compensación automática será aquella que está autorizada por las normas reguladoras de cada tributo, de tal manera que la compensación se gire sin necesidad de acuerdo administrativo.

diente declaración-liquidación (art. 78 de la Instrucción).

El efecto fundamental que se sigue de la compensación, es que, una vez acordada ésta, el crédito y la deuda tributaria - quedaran extinguidos en la cantidad concurrente, ya que el caso más frecuente es que crédito y deuda no coincidan, y por tanto, se produzcan extinciones parciales.

Cuando se haya practicado la compensación se entregara al interesado el oportuno justificante de la extinción de la deuda tributaria, y cuando el crédito sea superior al importe de la - deuda tributaria, la Administración practicará liquidación, minorando el crédito y expresando la cuantía del remanente a favor del interesado (art. 79, 2º y 3º).

9.3.- La condonación.

El art. 80 de la Instrucción establece que las deudas tributarias podrán condonarse en supuestos excepcionales, mediante acuerdo de la Diputación (1).

A tenor de este artículo se desprende que:

- la condonación puede ser total o parcial, según la cuantía condonada
- la cuantía de la condonación vendrá determinada por el - acuerdo de la Diputación
- los requisitos de la misma también los establecerá dicho - acuerdo
- que la extinción de la deuda tributaria mediante condonación, quede supeditada, en definitiva, a los términos que se señalen en el acuerdo adoptado al efecto.

9.4.- La insolvencia.

El art. 82 de la Instrucción establece que las deudas que no hayan podido hacerse efectivas por insolvencia probada del - sujeto pasivo y demás responsables, se declararan provisional-

(1). Véase el art. 69 de la LGT.

mente extinguidas en la cuantía procedente, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción (1).

Una vez que ha vencido dicho plazo la deuda quedará definitivamente extinguida si no se ha producido la rehabilitación del deudor.

La insolvencia tiene, pues, como efecto principal el que no es una causa de extinción total de la deuda tributaria, sino simplemente una extinción provisional mientras se esté en situación de insolvencia, ya que al dejar de serlo la Administración puede ir al cobro lo cual demuestra que la deuda no se ha extinguido, que permanece todavía.

9.5.- La prescripción.

El art. 74 de la Instrucción Foral establece que la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, prescribirá a los cinco años, contados desde la fecha en que finaliza el plazo de pago en período voluntario.

Comparando este artículo con el art. 64,b) de la LGT encontramos que ambas disposiciones han utilizado la misma terminología: prescribirá "la acción". Este matiz de terminología ha suscitado muchos e importantes problemas al estudiar el art. 64,b) de la LGT. Veamos cuál es la cuestión: si lo que prescribe es la acción que tiene el acreedor para exigir el pago de la deuda tributaria, quiere decirse que la prescripción actúa como una excepción que el deudor interpone al acreedor cuando este quiere ejecutar su cobro.

Esto es muy importante en el caso de que se realice un pago después del plazo de prescripción, puesto que si lo que prescribe es la acción, quiere decirse que el derecho al cobro del acreedor aún existe, y, por lo tanto, el acreedor no tiene que devolver ese pago. Se trataría de un pago que el acreedor ya no esperaba, pero que si le es entregado por el deudor, es un pago válido y no hay que devolver nada.

(1). Véase el art. 70 de la LGT.

Sin embargo, y pese a la redacción utilizando la palabra - "acción", la LGT permite pensar que lo que prescribe no es la acción sino el derecho del acreedor. En este sentido la prescripción no opera como una excepción, sino que anula el derecho del acreedor de tal modo que éste, al no tener derecho no puede ejercitar la acción.

En este caso, es decir, cuando lo que prescribe es el derecho del acreedor a exigir el pago, todo pago realizado después del plazo de prescripción es un pago totalmente inválido, porque el acreedor ya no tiene derecho a percibirlo y, por tanto, hay - que devolverlo.

La diferencia de un planteamiento a otro es importante: de hacer una devolución a no hacerla.

Ahora bien, ¿cuál es el fundamento para mantener que lo que se somete a prescripción es el derecho y no la acción, como textualmente dice el art. 64 LGT?. Tal fundamento está en el art. 67 de la LGT donde se dice que "la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo". Luego si la prescripción no es una excepción del deudor hacia el acreedor, lo que prescribe no es la acción, sino el derecho, ya que cuando un acreedor carece de derecho no hace falta - que el deudor le presente excepción alguna.

La Instrucción Foral General de Alava tiene un planteamiento del tema que estamos tratando, mucho más riguroso y consecuente que la LGT, ya que estudia la prescripción de dos formas distintas:

- a) en cuanto forma de extinguir la deuda tributaria (arts. 74 a 76)
- b) en cuanto prescripción de derechos y acciones (arts. 122 a 124).

Dentro del primer apartado, y después de haber establecido en el art. 74,1 que lo que prescribe es la acción para exigir - el pago de las deudas tributarias liquidadas, añade en el número 2 de dicho artículo que "podrá renunciarse a la prescripción ganada, entendiéndose efectuada la renuncia cuando se pague la deuda tributaria".

Es decir, que la prescripción hay que entenderla siempre como una excepción que tenía el deudor para oponerse al derecho del acreedor, y si un deudor paga cuando ha transcurrido el plazo de prescripción se entiende que ha renunciado a su excepción siendo automáticamente válido su pago, porque al acreedor no le ha prescrito su derecho a exigir el pago, sino su acción para exigir dicho pago.

Como vemos, el problema está perfectamente solucionado dentro de la Instrucción Foral y no cabe plantearse aquí la hipótesis que se puede plantear ante el art. 64,b) de la LGT (1).

El plazo de cinco años a que alude el art. 74 de la Instrucción puede interrumpirse por las siguientes causas (art. 75):

- por cualquier actuación del obligado al pago tendente a la extinción de la deuda tributaria,
- por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del obligado al pago, encaminada a la recaudación o aseguramiento de la deuda,
- por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

La interrupción del plazo de prescripción produce los siguientes efectos (art. 76):

- puesto que la prescripción ganada aprovechará por igual al sujeto pasivo y a los demás responsables de la deuda tributaria, cuando se interrumpa el plazo de prescripción para uno de los responsables, se entenderá interrumpido para todos ellos,
- si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción de la acción administrativa para exigir la misma solo afectará a la deuda a que se refiera dicha acción y no a las demás.

(1). Sin embargo, el art. 124 de la Instrucción Foral dice que la prescripción "se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo", es decir, lo mismo que el art. 67 de la LGT, pero en el caso de la Instrucción esta regla se refiere a la prescripción que hemos citado en el apartado b): prescripción de derechos y acciones y no a la prescripción en cuanto forma de extinguir la deuda tributaria.

- una vez producida la interrupción, se iniciará de nuevo - el cómputo del plazo de prescripción a partir de la fecha del último acto del obligado al pago o de la Administración.

10.- Aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria.

La Administración podrá conceder, de una forma graciable y discrecional, el aplazamiento o fraccionamiento del pago de aquellas deudas tributarias que hayan sido liquidadas, pero siempre que se lo soliciten los interesados (art. 87 de la Instrucción (1)).

La concesión de este aplazamiento o fraccionamiento devengará en todo caso, interés de demora (2).

Las únicas personas que pueden pedir que se les aplaze o - fraccione la deuda tributaria son aquellas que, estando obligadas al pago, tengan una situación de Tesorería que les impida - efectuar el mismo dentro del plazo de ingreso voluntario.

Las peticiones de tales beneficios deben presentarse en la Diputación dentro del plazo reglamentario para el pago del Impuesto, o al tiempo de formular la declaración liquidación del mismo, debiéndose ofrecer alguna de las garantías siguientes, - que ha de cubrir, al menos, el importe de la deuda y el de los intereses de demora correspondiente (art. 90 de la Instrucción) (3):

- (1). En lo referente a aplazamientos y fraccionamientos de las deudas tributarias que resulten de los Impuestos de Sucesiones y transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, hay que estar a lo dispuesto en los arts. 300 a 309 del Reglamento que regula ambos tributos.
- (2). Véase el art. 61,2 de la LGT y el art. 59,1 del R.G.R.
- (3). El art. 89 de la Instrucción dice los datos que deben consignarse en la instancia para hacer la petición. Estos datos son:
 - nombre y apellidos, razón social o denominación y domicilio del solicitante
 - deuda tributaria cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, con indicación de su importe y fecha de la notificación efectuada, en su caso
 - aplazamiento o fraccionamiento que se solicita
 - causa determinante de la petición
 - garantía que se ofreceEl solicitante podrá acompañar su instancia de cuantos documentos estime pertinentes en apoyo de su petición.

- hipoteca mobiliaria o inmobiliaria
- prenda con o sin desplazamiento
- aval solidario de Banco o Caja de Ahorros
- cualquier otra que se estime suficiente.

Existen unas deudas tributarias cuyo pago no podrá aplazarse ni fraccionarse y que las enumera el apartado 1º del art. 88 de la Instrucción, y son:

- aquellas cuya exacción se realice por medio de recibo o efectos timbrados
- aquellas cuyo importe deba ser ingresado por los sustitutos del contribuyente por retención.

Pese a ésto el apartado 2º de dicho artículo establece que siempre cabe la posibilidad de que la Diputación, previo informe de la Comisión de Hacienda y Patrimonio, autorice el aplazamiento (solo el aplazamiento, no el fraccionamiento) del pago de deudas tributarias de cualquier naturaleza, cuando concurren circunstancias excepcionales o razones de interés público que apreciará discrecionalmente la propia Diputación.

El Presidente de la Diputación es quien, previo informe de la Comisión de Hacienda y Patrimonio, concederá o denegará discrecionalmente el aplazamiento o el fraccionamiento (1). En el acuerdo que se tome se detallaran los términos del beneficio concedido y la garantía que deberá prestar el contribuyente, señalándose muy claramente que dicho beneficio se condiciona a la prestación de la garantía (2). Este acuerdo se comunicará al interesado, a la Oficina Gestora del Impuesto y a Tesorería, tan-

(1). No obstante, la Comisión de Hacienda y Patrimonio señalará aquellos casos en que el informe que hay que emitir previamente, pueda ser evacuado por la Oficina Liquidadora del Impuesto.

(2). Hasta tal punto esto es así, que si transcurre el plazo señalado en la notificación, y el interesado no constituye la garantía o no presenta el documento justificativo de la misma en la Oficina Gestora del Impuesto de que se trate, queda sin efecto el acuerdo de concesión, y, si hubiera vencido el plazo para el pago de la deuda en periodo voluntario, se expedirá certificación de descubierto para hacer efectivo el crédito por la vía de apremio (apartado 3º del art. 91).

to si autoriza como si deniega el aplazamiento o el fraccionamiento (art. 91 de la Instrucción).

Cuando se otorgue el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria, el art. 92 manda que se practique una liquidación de intereses por el tiempo que medie entre el vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y el del aplazamiento o fraccionamiento concedido.

11.- La Gestión tributaria.

Al igual que ocurre con la LGT, la Instrucción Foral General de Aleva no da ningún concepto de lo que es la gestión tributaria. Sin embargo, el análisis que ésta última hace del tema en el título III, presenta algunas diferencias con la concepción que preside la LGT, como es el no considerar dentro de la gestión tributaria a la recaudación (título VI de la Instrucción) y todo lo referente a la Inspección, Jurado de Estimación y revisión de actos en vía administrativa (título V de la Instrucción) conceptos todos ellos que para la LGT forman parte de la gestión tributaria y son regulados en un único título (1).

Veamos como desarrolla la Instrucción Foral todo lo referente a la gestión tributaria.

11.1.- Organos de gestión y competencia.

La gestión de los Impuestos concertados corresponde a la Diputación Foral y ésta realizará tal gestión a través de los siguientes órganos (art. 38).

- la Jefatura de Hacienda
- las Oficinas correspondientes de las diversas Secciones de la Hacienda Provincial
- las Oficinas Liquidadoras de Anuncio y Leguardia, en los su puestos que reglamentariamente así lo dispongan.

(1). Una prueba clara muy clara de esto lo tenemos en el art. 38, párrafo 2 de la Instrucción, donde se diferencia entre gestión y recaudación diciendo que "en la gestión y recaudación intervendrán Tesorería e Intervención de Provincia dentro del ámbito que les es propio".

La competencia territorial de las Oficinas Liquidadoras - vendrá dada por los Reglamentos propios de cada Impuesto en concreto, y en el caso de que través de tales Reglamentos no se pueda determinar cuál de las Oficinas es la competente, lo será la Oficina Liquidadora Central de la Diputación (art. 39).

En el art. 40 se regula la posible incompetencia de un órgano, estableciendo que su declaración puede hacerse de oficio o a instancia de parte, y resolviendo el problema de forma similar a como lo resuelve la Ley de Procedimiento Administrativo en el ordenamiento común (1).

Cuando una Oficina se estime incompetente para resolver un asunto debe adoptar una de estas dos decisiones (art. 40,2).

- o remite directamente las actuaciones a aquél otro órgano que estima es el competente, notificándoselo al interesado
- o devuelve la documentación presentada al interesado, indicándole ante qué órgano debe presentarla, cursando de oficio a éste órgano el correspondiente aviso (2).

Cuando se produzca un conflicto de competencias, este se resolverá conforme a lo establecido en el Reglamento del Impuesto en cuestión.

En aquellos casos en que una Oficina Liquidadora se considerase competente para liquidar un documento presentado en otra, se dirigirá por medio de oficio a la que estime ser incompetente fundamentando el requerimiento (3).

Como podemos observar, a la luz de todo esto, la competencia de los órganos de gestión alaveses es material y territorial,

-
- (1). Por ejemplo, el art. 8,1 de la LPA dice que la incompetencia puede declararse de oficio o a instancia de parte, - igual que dice el art. 40,1 de la Instrucción.
- (2). Véase el art. 95 de la LGT.
- (3). Véanse los apartados 4 y 5 del art. 8 de la LPA.

pero no jerárquica. Esto lo demuestra la forma de resolver los conflictos de competencia, en los que falta totalmente la figura del superior jerárquico como órgano que debe resolver los mismos (1) quedando encomendada tal resolución a lo dispuesto en las normas reglamentarias, bien entendido que si no se puede resolver el problema con estas normas, la competencia se le atribuye a la Oficina Liquidadora Central de la Diputación como ya hemos señalado más arriba (art. 39,2 de la Instrucción).

11.2.- Colaboración social en la gestión tributaria.

Los administrados quedan obligados a prestar su colaboración para una mejor aplicación de la gestión tributaria, especialmente cuando se trate de aplicar el régimen de estimación objetiva de bases tributarias y de distribuir individualmente las bases y cuotas estimadas mediante dicho régimen (2).

Al mismo tiempo el art. 44 de la Instrucción impone a toda persona natural o jurídica, pública o privada, que sean ajenas a la relación jurídica tributaria, la obligación de proporcionar a la Administración, cuando ésta así lo requiera y por el simple deber de colaboración con la misma, toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria y que se deduzcan de sus relaciones económicas con aquellas personas que están ligadas por dicha relación (3). Quedan, sin embargo, excluidos de este deber de colaboración las siguientes personas:

(1). Cosa que sí ocurre con la LPA (véanse los arts. 8,3 y 17 de dicha Ley).

(2). Este deber de colaboración social con la Administración se llevará a efecto en la forma y con los límites que establecen el Reglamento de Convenios Fiscales aprobado por la Excm. Diputación Foral de Alava en sesión celebrada el 30 de septiembre de 1975 y el Reglamento sobre las normas para la aplicación del sistema de Evaluación Global, aprobado por la referida Diputación en la sesión de 25 de noviembre de 1975, y que analizaremos más adelante (art. 41 de la Instrucción).

(3). Véase el art. 111 de la LGT.

- los sacerdotes, en relación con los asuntos conocidos en el ejercicio de su ministerio
- los profesionales, respecto de los asuntos amparados por el secreto profesional
- las personas o entidades en cuanto a los actos y operaciones que por disposición legal o reglamentaria estén exceptuadas de investigación tributaria.

Este deber de colaboración se extiende, pues, a quienes - están dentro de la relación jurídica tributaria y a quienes - son ajenos a la misma. Pero también alcanza a la propia Administración en la persona de sus funcionarios, ya que el art. 45 - de la Instrucción faculta a la Diputación alavesa a recabar de los funcionarios que ejerzan sus cargos en la provincia de Alava, cuantos datos estime necesarios para realizar las comprobaciones que crea procedentes a fin de evitar cualquier defraudación. Para ello, la Diputación esté investida de las mismas facultades que tiene la Administración estatal para fiscalizar - y exaccionar tributos en territorio común (1). En el caso de - que cualquier funcionario no prestase el auxilio que la Diputación le requiere, ésta podrá acudir en queja ante las autoridades que correspondan.

La forma en que los administrados colaboran en la gestión tributaria se realiza a través de las entidades o grupos de - contribuyentes encuadrados en la Organización Sindical, Cámara Oficial de Comercio e Industria de Alava, Colegios Oficiales - Profesionales, o en otros grupos oficialmente constituidos (2).

Dentro de cada grupo de contribuyentes la designación de los miembros que van a actuar como representantes, se realiza por la respectiva Asamblea o Junta de Gobierno, que cada grupo tiene constituida, teniendo en cuenta que no pueden ser elegidos representantes de los contribuyentes (art. 42 de la Instrucción (3):

(1). Véase el art. 18,3 del texto del Concierto Económico con Alava de 1952.

(2). Véase el art. 96 de la LGT.

(3). Véase el art. 98 de la LGT.

- quienes hayan sido declarados en quiebra o concurso, salvo rehabilitación, o en interdicción civil
- quienes habitualmente no esten al corriente en el pago de sus deudas tributarias.

Estos representantes de los contribuyentes tienen los derechos y deberes siguientes, en el ejercicio de su colaboración (art. 43) (1):

- recabar de los sujetos pasivos y entidades privadas cuantas informaciones consideren precisas para el mejor cumplimiento de sus funciones
- proponer a la Diputación la práctica de las averiguaciones y pruebas que consideren oportunas
- cumplir su cometido con la máxima lealtad hacia la Diputación Foral y hacia sus grupos o Colegios
- guardar secreto profesional en los mismos términos que los funcionarios de la Administración Tributaria de la Diputación.

11.3.- El derecho de consulta.

El derecho de consulta les viene reconocido a los sujetos pasivos por el art. 46 de la Instrucción Foral (2). Según dicho artículo los sujetos pasivos pueden formular a la Diputación todo tipo de consultas respecto al régimen o clasificación tributaria que en cada caso les corresponda, debiendo estar dichas consultas perfectamente documentadas.

La contestación a la consulta corresponde a la Presidencia de la Diputación, previo informe de la Comisión de Hacienda y Patrimonio.

Esta contestación vincula a la Diputación (3) puesto que

(1). Véase el art. 99 de la LGT.

(2). Véase el art. 107 de la LGT.

(3). Sin embargo, el criterio seguido en la LGT es distinto, y así el art. 107,2 dice que la contestación tendrá el carácter "de mera información y no la de acto administrativo, no vinculando a la Administración, salvo que por Ley se disponga lo contrario".

el número 2 del art. 46, dispone que los Organos de Gestión de los Impuestos vendrán obligados a aplicar los criterios que se contengan en la contestación que se da al contribuyente (1). - Sin embargo, para que tal vinculación se produzca, las consultas deben reunir los siguientes requisitos:

- que comprendan todos los antecedentes y circunstancias necesarias para la formación del juicio de la Administración Tributaria. Caso de que las consultas no reúnan tales antecedentes, la Administración podrá rechazarlas (2)
- que no se hubiesen alterado posteriormente dichos antecedentes y circunstancias
- que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo señalado para su declaración.

Aunque la regla general es, como vemos, la vinculación, - hay unos casos en que la consulta no tiene carácter vinculante; estos casos los recoge el art. 46 en su párrafo 5º, y son los siguientes:

- cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos
- cuando se modifiquen las disposiciones aplicables.

Por último debemos señalar que la presentación de la consulta no interrumpe, en ningún caso, los plazos previstos reglamentariamente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (art. 46,7)(3).

11.4.- El procedimiento de gestión tributaria.

El título III de la Instrucción Foral General de Alava, - que como ya hemos señalado más arriba se ocupa de la Gestión -

-
- (1). El contribuyente, sin embargo, no puede entablar recurso alguno contra la contestación, aunque puede hacerlo posteriormente contra el acto administrativo basado en ella - (art. 46,2).
 - (2). Así lo dispone el art. 46,6 de la Instrucción Foral General de Alava.
 - (3). Véase el art. 101 de la LGT.

Tributaria, dedica el capítulo IV al procedimiento de la misma, dividiéndolo en tres secciones que corresponden a la iniciación y sus trámites, a la comprobación e investigación, y a la prueba, de cuyo análisis pasamos seguidamente a ocupar-nos.

A) Iniciación y trámites:

El art. 47 recoge las siguientes formas de iniciarse el procedimiento de gestión tributaria (1).

- por declaración o iniciativa del sujeto pasivo
- de oficio, es decir, cuando la propia Administración inicia el procedimiento, como ocurre con aquellos impuestos que se exaccionan mediante recibo o cuando se aplica el régimen de estimación objetiva,
- por actuación investigadora, que tiene lugar cuando el - procedimiento se ha iniciado primeramente por declaración del sujeto pasivo, pero éste no ha cumplido sus obligacio- nes formales y la Administración descubre nuevos hechos - imponibles no declarados por el sujeto pasivo,
- por denuncia pública, o acto por medio del cual una per- sona pone en conocimiento de la Administración que ha tenido lugar una infracción tributaria (2).

La Instrucción prescinde de los tres últimos medios de - iniciación y pasa a analizar exclusivamente la declaración (3),

- (1). Otra variante del hecho de consulta la tenemos en el art. 49,2 de la Instrucción, donde se dice que las Oficinas - Gestoras a atender las consultas que los contribuyentes - les formulen en relación con aquellos impuestos cuya ges- tión esté encomendadas a tales Oficinas.
- (2). En cuanto a la acción pública de denuncia pueden verse - las características que de la misma ofrece PEREZ DE AYALA (vid. "Derecho Tributario I". Editorial de Derecho Finan- ciero, Madrid 1968, págs. 227 y ss.). También puede verse el tema en el Reglamento de la Inspección de Hacienda, de 13 de octubre de 1903.
- (3). Sobre la naturaleza jurídica que tiene la declaración, ha habido posiciones en torno al carácter de confesión estando unas a favor y otras en contra del concepto, como TESO RO ("Principii di Diritto Tributario". Bari, Macri 1938), VANONI ("Opere Giuridiche" vol I, Milán, Giuffré, 1962),

diciendo que se considera declaración tributaria a todo documento por el que se manifieste o reconozca espontaneamente ante las Oficinas Gestoras de los diversos impuestos que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes - de un hecho imponible (art. 48,1) (1), así como la presentación ante la Administración Tributaria de la Diputación de los documentos en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible (art. 48,4) (2).

En lo referente a la declaración tributaria hay que tener presentes las siguientes reglas (3):

- la presentación en la Oficina Gestora de la correspondiente declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen,
- en ningún caso se podrá exigir que las declaraciones tributarias se formulen bajo juramento,
- en toda declaración, ya sea formulada por el contribuyente o por el sustituto del contribuyente, deberá consignarse el número del documento nacional de identidad, tratándose de personas físicas, y el identificación fiscal si se trata de personas jurídicas (4).

BERLIRI ("Corso Istituzionale di Diritto Tributario", tomo I, Milán, Giuffré, 1965).

Para otros, como GAZZERO (citado por PEREZ DE AYALA en - "Derecho Tributario" pág. 235) la declaración es una "auto liquidación"; para MATIAS CORTES ("La declaración tributaria" R.D.F.H.P. nº 52) es un instrumento de hecho necesario para que se inicie el procedimiento liquidatorio.

- (1). Véase el art. 102,1 de la LGT.
- (2). Véase el art. 102,2 de la LGT.
- (3). Véanse los apartados, 2, 3 y 5 del art. 48 de la Instrucción y los 2 y 3 del art. 102 de la LGT.
- (4). El art. 48,5 de la Instrucción hace extensiva esta obligación a todos los documentos que regula el art. 17 de la misma, y que son: libros de contabilidad, registros, datos, antecedentes, informes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.

Simultáneamente a ésto, tanto la Diputación como las Oficinas Gestoras de los diferentes impuestos podrán recabar de los contribuyentes declaraciones y ampliaciones de éstas, así como la subsanación de los defectos y cuantos documentos, datos e informes estimen necesarios para liquidar el Impuesto y comprobarlo. Las Oficinas Gestoras, a su vez, están obligadas a informar y asesorar a los contribuyentes sobre sus obligaciones tributarias, así como a atender las consultas que los mismos formulen en relación con aquellos impuestos cuya gestión les está encomendada (art. 49) (1).

Entendemos que este derecho y esta obligación que se atribuye a la Diputación y a las Oficinas Gestoras no debe aplicarse solamente a los contribuyentes, pese a la redacción del art. 49, ya que si así fuera, la Administración tributaria foral no podría recabar documentación ni subsanar errores en los casos en que el presentador de la declaración fuese el sustituto del contribuyente, del mismo modo que tampoco vendría obligado a atender las consultas de éstos. Por tanto, nuestro parecer es que la alusión que la letra del artículo hace al contribuyente debe entenderse extensiva a los sujetos pasivos en general, sean contribuyentes o sustitutos.

Uno de los grandes aciertos que puede atribuirse a la Instrucción Foral es que en ningún momento alude a la declaración verbal (cosa que sí realiza la LGT cuando en el art. 102,1 permite esta posibilidad siempre que reglamentariamente así se determine), lo cual significa que no caben declaraciones verbales en el régimen tributario alavés.

B) Comprobación e investigación:

La Diputación está facultada, por el art. 50 de la Instrucción Foral (2), para comprobar e investigar, a través de los órganos competentes, los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones, y demás circunstancias que integren o

(1). Véase el art. 104 de la LGT.

(2). Véase el art. 109,1 de la LGT.

condicionen el hecho imponible (1).

Por lo que respecta a la comprobación esta podrá alcanzar a todos los elementos, actos y valoraciones que se consignan en las declaraciones tributarias, pudiendo comprender - la estimación de las B.I. utilizando alguno de los medios de comprobación a que alude el art. 51 de la Instrucción y que son los siguientes (2):

- capitalización o imputación de rendimiento al porcentaje que el Reglamento de cada tributo señale, o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal
- precios medios en el mercado
- cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros
- dictamen de peritos de la Diputación
- tasación pericial contradictoria
- cualesquiera otros que específicamente se determinen - en el Reglamento de cada Impuesto.

Sin embargo, el sujeto pasivo podrá promover una tasación pericial contradictoria como correctora de todos estos medios de comprobación fiscal de valores.

En cuando a la investigación, afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo y al que lo - haya sido parcialmente (3). Del mismo modo, también procederá investigación de los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo (art. 52 de la Instrucción Foral) (4).

-
- (1). Ambas funciones se realizarán mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y cuentas de contabilidad, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o - información que haya de facilitarse a la Administración - Tributaria de la Diputación o que sean necesarios para la determinación del Impuesto, según establece el art. 53 de la Instrucción (ver también el art. 110 de la LGT).
- (2). Véanse los arts. 109,2 y 52 de la LGT.
- (3). Hay, pues, investigación tanto si hay declaración como si no la hay.
- (4). Véase el art. 109,3 de la LGT.

C) Prueba:

La carga de la prueba en el procedimiento de gestión (1) corresponde a aquel que quiere hacer valer su derecho, entendiéndose que ha cumplido con tal obligación si designa, de modo concreto, los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria (2).

Sobre el tema de la prueba el art. 55 de la Instrucción - se remite a las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil (arts. 1215 y ss.) y en la Ley de Enjuiciamiento Civil (arts. 578 y ss.), con lo cual se sigue el mismo criterio que en la LGT (3).

A pesar de la remisión que la Instrucción Foral hace al - C.C. y a la L.E.C. sobre medios y valoración de pruebas, existen las siguientes excepciones, que se refieren a casos en que los medios y valoraciones de pruebas tienen una idiosincrasia típicamente fiscal:

- a) Las declaraciones tributarias se presumen ciertas y sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho (art. 56 de la Instrucción) (4).
- b) La confesión de los sujetos pasivos versará exclusivamente sobre supuestos de hecho, no siendo válida cuando se refiera al resultado de aplicar las correspondientes normas legales (art. 57) (5).

(1). Y también en el de resolución de reclamaciones (art. 54,1 de la Instrucción).

(2). En igual sentido se manifiesta el art. 114 de la LGT.

(3). Ver el art. 115 de dicha Ley.

(4). Ver el art. 116 de la LGT.

(5). Ver el art. 117 de la LGT.

- c) Cuando la Administración tributaria actúe aplicando alguno de los regímenes de presunciones establecidos en los Reglamentos de los diferentes impuestos, el sujeto pasivo podrá destruir tales presunciones mediante prueba en contrario (1) con la única excepción de aquellos casos - en que las presunciones sean IURIS ET DE IURE, y, por tanto, no admitan prueba en contrario (2).
- d) La Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función, a quien figure como tal en un Registro fiscal y otros de carácter público, salvo prueba en contrario (art. 59) (3).

11.5. Liquidaciones y notificación de las mismas.

La Instrucción Foral General de Alava establece en su art. 60 que existen dos clases de liquidaciones: provisionales y definitivas (4). Vamos a examinar primeramente las provisionales para ocuparnos posteriormente de las definitivas.

Siguiendo el mismo criterio que sigue la LGT, la Instrucción Foral alavesa no da un concepto de liquidaciones provisionales, sino que lo deduce A SENSU CONTRARIO, de lo que dice sobre las definitivas (5). Nos encontramos, pues, con que liquida

-
- (1). Es decir, que las presunciones son, generalmente, IURIS TANTUM, y admiten prueba en contrario.
 - (2). Ver los arts. 58 de la Instrucción y 118 de la LGT, donde - además se añade que para poder admitir como medio de prueba unas presunciones no establecidas reglamentariamente es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.
 - (3). Véase el art. 119 de la LGT.
 - (4). Véase el art. 120 de la LGT.
 - (5). PEREZ DE AYALA las define como aquellas que se giran sobre bases no comprobadas o que no son el resultado de un señalamiento firme por los Jurados Tributarios, siempre que en uno y otro caso no haya transcurrido el plazo para la práctica de la comprobación, puesto que si tal plazo hubiera transcurrido, la liquidación girada sobre bases no comprobadas, se convertiría automáticamente en definitiva (vid. "Derecho Tributario I", cit. pág. 258).

ciones provisionales son aquellas que no reúnen todas las características necesarias para tener la consideración de definitivas.

Las liquidaciones provisionales pueden ser, a tenor del párrafo 3 del art. 60 de la Instrucción (1):

- a) A cuenta, cuando se practican con carácter de anticipo a otra liquidación provisional o definitiva.
- b) Complementarias, que tienen lugar para rectificar, modificar o integrar nuevos hechos imponible en una liquidación provisional anterior.
- c) Cautelares, que las regula el art. 62,2 de la Instrucción (2), y se producen cuando proceda la intervención del Jurado de Estimación de Alava (3) y los sujetos pasivos impugnen la declaración de competencia en favor del mismo. En estos supuestos, la Oficina Gestora del Impuesto podrá practicar de oficio unas liquidaciones teniendo en cuenta las bases tributarias que se hayan determinado en periodos anteriores y las declaradas por el contribuyente. Estas liquidaciones cautelares son como puede observarse, liquidaciones de garantía para la Administración tributaria (4).
- d) Parciales, que son las que se practican teniendo en cuenta solo alguno o algunos de los elementos de la base imponible.
- e) Totales, cuando se practican, teniendo en cuenta todos los elementos constitutivos de la base imponible.

Liquidaciones definitivas, por su parte, son aquellas que - cumplen las siguientes características que recoge el art. 60,2 - de la Instrucción Foral alavesa (5):

-
- (1). Véase el art. 120,3 de la LGT.
 - (2). Véase el art. 123 de la LGT.
 - (3). Es el órgano que sustituye a los Jurados Tributarios en el ámbito foral y viene regulado en los arts. 112 a 115 de la Instrucción Foral de Alava y en su propio Reglamento de 25 de noviembre de 1975.
 - (4). Véanse las directrices que configuran estas liquidaciones - en AMOROS, Narciso "La causa de la obligación tributaria" XII Semana de Estudios de Derecho Financiero.
 - (5). Véase el art. 120,2 de la LGT.

- estan practicadas previa comprobación administrativa del - hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional,
- haberse girado conforme a las bases firmes señaladas por - el Jurado de Estimación,
- no haber sido comprobadas dentro del plazo que se señale - en el Reglamento regulador de cada Impuesto, sin perjuicio de la prescripción.

Como reglas generales a tener en cuenta en materia de liquidaciones los arts. 60, párrafo 4º, 61 y 62, párrafo 1º, establecen las siguientes (1):

- a) Toda liquidación que se gire tendrá carácter de definitiva, mientras no se exprese lo contrario (2),
- b) la Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones. Cuando se produzca un aumento de la base tributaria que ha declarado el sujeto pasivo, este incremento deberá notificarse al interesado con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que la motivan,
- c) cuando en la liquidación de un impuesto la base se determine en función de las establecidas para otros, aquella no será definitiva hasta tanto éstas ultimas no adquieran firmeza.

Por último la Instrucción contempla el aspecto de la notificación de las liquidaciones y de sus modalidades. Según el art. 63 de la Instrucción (3) las notificaciones, tanto de las liquidaciones provisionales como de las definitivas, serán individuales (4). Una excepción a este principio de notificación individual se encuentra en los impuestos de cobro periódico por recibo,

(1). Véanse los arts. 121 y 122 de la LGT.

(2). Esta regla no la contempla la LGT.

(3). Véase el art. 124 de la LGT.

(4). El apartado 2º del art. 63 establece que las liquidaciones definitivas deben notificarse al interesado aun cuando no supongan ninguna rectificación en las provisionales.

en los cuales, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan (art. 63,3).

En las notificaciones deberán consignarse:

- los elementos esenciales de las mismas
- los medios de impugnación que contra las mismas pueden ser ejercidas, con indicación de plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos
- los plazos y la forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria (1).

Por lo que respecta a los efectos de las notificaciones defectuosas (2) se ocupa de ellas el art. 64 de la Instrucción (3), que al igual que hace la LGT, recoge en lo esencial la doctrina de la Ley de Procedimiento Administrativo (4). Por ello, el principio general es que las notificaciones defectuosas no producen efecto alguno. Sin embargo, en determinados casos la conducta - del sujeto pasivo viene a subsanar el vicio de la notificación, y así lo establece el apartado 1º del art. 64, al decir que las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en que el sujeto pasivo se de expresamente por notificado, interponga el recurso pertinente o efectúe el ingreso de la deuda tributaria.

Para aquellas notificaciones que, conteniendo el texto íntegro del acto, hubiesen omitido algún otro requisito, se dicta una norma especial: surtirán efecto por el transcurso de seis - meses las notificaciones practicadas personalmente a los sujetos pasivos que, conteniendo el texto íntegro del acto, hubiesen omi

-
- (1). Observemos como se omite el requisito de expresar en la notificación el lugar donde debe satisfacerse la deuda tributaria, cosa que no ocurre en la LGT (véase el art. 124,1,c) de esta Ley).
 - (2). Es decir, ~~aquellas~~ que no contienen la totalidad de los requisitos que deben consignarse en las mismas.
 - (3). Véase el art. 125 de la LGT.
 - (4). Véase el art. 84 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo.

tido algún otro requisito, salvo que se haya hecho protesta formal dentro del plazo indicado solicitando de la Administración que rectifique la deficiencia (art. 64,2 de la Instrucción).

En cuanto a los plazos y a su cómputo el art. 65 de la Instrucción establece las siguientes reglas:

- a) los plazos se contarán siempre a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación del acto de - que se trate,
- b) siempre que los Reglamentos de los diferentes Impuestos - exaccionados por la Diputación no señalen otra cosa, cuando los plazos se expresen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los feriados,
- c) si el plazo se fijare en meses, estos se computarán fecha a fecha y si en el mes del vencimiento no hubiese día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá - que el plazo expire el último día del mes,
- d) cuando el plazo se fije en años, estos se entenderán, en - todo caso, naturales,
- e) cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá - éste prorrogado al primer día hábil siguiente.

12.- La Inspección de los Tributos.

La Inspección de los Tributos de la Diputación Foral de Alava tiene a su cargo la realización de las siguientes funciones (art. 93 de la Instrucción Foral) (1):

- a) Investigación de los hechos imposables, encaminada a descubrir aquellos que sean ignorados por la Administración.
- b) Integración definitiva de las bases tributarias, mediante actuación de comprobación si el contribuyente está en estimación directa o a través de actuaciones inspectoras y de estudios generales de actividades o profesiones, si está en estimación objetiva.

(1). Véase el art. 140 de la LGT.

- c) Realización, bien sea por propia iniciativa o a solicitud de la Oficina Gestora del Impuesto, de todas aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos.
- d) Asesoramiento a los contribuyentes sobre sus derechos y obligaciones en materia tributaria.
- e) Realización de todas las demás funciones que le sean encomendadas en lo sucesivo por la Diputación o que se especifiquen en los Reglamentos de cada uno de los Impuestos.

El art. 94 de la Instrucción Foral recoge las facultades, y el art. 95 los requisitos, que han de percibir toda actuación inspectora (1) y que son los siguientes:

- los Inspectores de los Tributos podran recabar de los contribuyentes cuantos datos, documentos e informes estimen necesarios para el cumplimiento de su misión,
- asimismo, podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen. Sin embargo, cuando el dueño o morador de la finca o edificio se opusiese a la entrada de los Inspectores, éstos necesitaran para poder llevar a cabo su reconocimiento, la previa autorización escrita del Presidente de la Diputación. En aquellos casos en que se trate del domicilio particular de cualquier español o extranjero, será precisa la obtención de un mandamiento judicial para poder entrar en el mismo,
- Los Inspectores deberán examinar los libros y la documentación del sujeto pasivo, que guarden relación con el hecho imponible, en la vivienda, local, escritorio, despacho u oficina de aquel, bien sea en su presencia o en presencia de la persona que él designe. Ahora bien, cuando se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario, podrá exigirse que sean presentados en las oficinas de la Administración para su exámen.

(1). Véanse los arts. 141 y 142 de la LGT.

El lugar donde se pueden desarrollar los actos de inspección, está recogido en el art. 96 de la Instrucción, a tenor - del cual dichos actos pueden desarrollarse indistintamente (1):

- en el lugar donde el sujeto pasivo tenga su domicilio tributario o en el del representante que a tal efecto hubiere designado,
- en donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas,
- donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible,
- en las Oficinas de la Administración, siempre que el contribuyente esté conforme con ello y los elementos que han de inspeccionarse puedan ser examinados en dicho lugar.

Por último, la Instrucción Foral se ocupa de los documentos en que se constatan los actos de inspección. En el art. 97 recoge las clases de documentos (2) diciendo que podrán ser diligencias, comunicaciones y actas previas o definitivas (3).

(1). Véase el art. 143 de la LGT.

(2). Véase el art. 144 de la LGT.

(3). ARIAS y CARRAL definen las diligencias como aquellos documentos que, autorizados por el Inspector correspondiente y suscritos por el interesado, representante o testigo, recogen la personificación de la Inspección y el resultado del acto, no consistente en la determinación de los elementos esenciales del hecho imponible, pudiendo contener asimismo el requerimiento para que el interesado comparezca en determinada fecha y lugar, aportando los documentos y pruebas pertinentes. Las comunicaciones también son definidas por estos autores, diciendo que son los documentos que dirige la Inspección a los sujetos pasivos o a terceros, requiriendo faciliten datos, anunciándoles su visita, notificándoles la iniciación de sus actuaciones, etc. sin que tengan otra transcendencia, aparte de la meramente informativa, que la de determinar la responsabilidad de quienes, requeridos en virtud de dichas comunicaciones para prestar una cooperación a la que venguen legalmente obligados, no lo hiciesen. Por lo que respecta a las actas las definen también; las previas como aquellas que se extienden para documentar el elemento o elementos del hecho imponible, conocidos hasta la fecha del acto, pero que no permiten por sí solas formular una propuesta de liquidación por no conocerse la totalidad de los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo. Las actas definitivas son aquellas que, conteniendo todos los elementos necesarios del hecho -

El art. 98 de la Instrucción establece los datos que deben consignarse en las actas de inspección, así como el lugar donde pueden extenderse (1). Dicho lugar podrá elegirlo el contribuyente entre su oficina, local de negocio, despacho o vivienda, o las oficinas de la Diputación o del Ayuntamiento del término municipal en que hayan tenido lugar las actuaciones. En lo referente a los datos, toda acta recogerá los siguientes:

- nombre y apellidos de la persona con la que se extienda la diligencia y el carácter o representación con que comparece en la misma,
- los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo,
- la regularización de las situaciones tributarias que se estimen procedentes,
- la conformidad o disconformidad del sujeto pasivo.

Por lo que respecta a los efectos probatorios del acta de Inspección el art. 99 de la Instrucción Foral se remite al art. 146 de la LGT, teniendo, por tanto, los mismos efectos en ambos regímenes. A tenor de esto, podemos decir que cuando el sujeto pasivo suscriba el acta pero manifieste su disconformidad con la misma, o no la suscriba, lo cual equivale a que no presta su conformidad, el acta no constituye por sí misma prueba suficiente de los hechos que en ella se relatan (2).

imponible, permiten al Inspector formular una propuesta de liquidación ("Manual de Procedimientos Tributarios". - Ediciones Santillana, S.A. Madrid, 1963, págs. 283 y ss.).

(1). Véase el art. 145 de la LGT.

(2). SAINZ DE BUJANDA pone de manifiesto que la Administración - habrá de probar los hechos constitutivos de su derecho sin que le preste ningún apoyo el sujeto pasivo, puesto que éste está disconforme con la Administración. Al mismo tiempo, el sujeto pasivo tiene plena libertad para aportar cuantas pruebas estime convincentes y necesarias al objeto de demostrar que no se han producido los hechos que recoge el acta (Vid. "Notas de Derecho Financiero", cita. página 960 y ss.).

Sin embargo cuando el sujeto pasivo suscriba el acta y le preste su conformidad nos encontramos ante una confesión extrajudicial de los elementos que se contienen en el acta y que, a tenor del art. 1232 del C.C., hace prueba contra su autor. Esto significa que los hechos confesados se dan por probados -- cuando produzcan efectos perjudiciales para el confesante, que dando la Administración exonerada de la carga de la prueba.

Ahora bien, puede ocurrir que los hechos a los cuales ha prestado su conformidad el sujeto pasivo sean objetivamente - inexactos: en estos casos, y como la Administración no tiene - que probar nada, ha de ser el propio sujeto pasivo quien corra con la carga de la prueba para demostrar la inexactitud de lo que en su día suscribió de conformidad.

En este art. 99 de la Instrucción Foral hay una diferencia con el art. 146 de la LGT, ya que este último alude a las actas que sean suscritas por persona que no tengan autorización suficiente para hacerlo, mientras que el art. 99 de la Instrucción silencia este punto. Entendemos que este silencio por parte del derecho foral supone una total aplicación de lo que ocurre en el territorio de derecho común cuando se produce esta - circunstancia (1).

13.- Las Infracciones tributarias.

El art. 100 de la Instrucción Foral General de Alava da - el concepto y las clases de las infracciones tributarias, diciendo que son aquellas acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en la referida Instrucción y en el tex

(1). Según PEREZ DE AYALA una situación de este tipo produce - los siguientes efectos (vid. "Derecho Tributario", cit. - pág. 285):

- las manifestaciones contenidas en el acta no tienen carácter de confesión por parte del sujeto pasivo
- las actas firmadas por persona sin autorización suficiente dan lugar a la incoación de un expediente administrativo a la luz del art. 146 de la LGT (del 99 de la Instrucción en el ámbito alavés),
- la conformidad, y también la disconformidad de la B.I. prestada por quien obra sin estar capacitado para ello, no son en absoluto relevantes.

to regulador de cada uno de los impuestos. A continuación se establece en el número 2 de dicho artículo la presunción de voluntariedad que lleva pareja toda acción u omisión constitutiva de una infracción tributaria, encontrándonos ante una presunción IURIS TANTUM, es decir, que admite prueba en contrario (1).

13.1.- Clases de infracciones tributarias:

Las infracciones tributarias pueden ser: simples, de omisión y de defraudación.

(1). Véase el art. 77 de la LGT. A propósito de este tema el profesor ALBIÑANA dice que son elementos integrantes de la infracción tributaria los siguientes ("Infracciones y Sanciones tributarias" RDFHP nº 54, junio de 1964).

- ha de tratarse de un acto humano
- ha de ser antijurídico, es decir, ha de estar en oposición con la norma tributaria
- ha de ser típico, esto es, definido por la norma
- ha de ser castigado, puesto que no hay infracción sin la aplicación de una pena.

Por lo que respecta a la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias hay diferentes posiciones:

- a) Autores que admiten la distinción entre infracciones penales y administrativas y que clasifican a las infracciones tributarias en uno u otro grupo atendiendo a diferentes criterios (Doctrina italiana).
- b) Las que admitiendo la distinción anterior incluyen a las tributarias dentro de las penales (Doctrina alemana).
- c) Las que admitiendo dicha distinción las incluyen en las administrativas (Doctrina española).
- d) Autores que niegan tal distinción y, por tanto, incluyen las infracciones tributarias dentro de las penales que son las únicas que ellos aceptan.

En este sentido pueden verse las I Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales celebradas en Curia (Portugal) en septiembre de 1967 y la obra de RODRIGUEZ MOURULLO "Presente y futuro del delito fiscal". Cuadernos Civitas. Editorial Revista de Occidente, Madrid, 1974.

A) Infracciones simples (art. 101 de la Instrucción) (1).

Constituyen infracciones simples:

- la presentación fuera de plazo de las declaraciones que se exijan al sujeto pasivo, si no hubiese mediado requerimiento por parte de la Administración para hacerlo.
- el incumplimiento de las obligaciones de indole contable o registral y el no proporcionar los datos, informes, - antecedentes y justificantes que le sean exigidos por - tener relación con el hecho imponible.
- resistencia negativa u obstrucción a la acción comprobadora e investigadora de la Administración.
- el no atender los requerimientos legítimos formulados - por la Administración a tenor del deber de colaboración con ella que tiene toda persona natural o jurídica, pública o privada.
- el incumplimiento de la obligación de declarar el domicilio fiscal, así como de nombrar un representante con domicilio en territorio alavés, cuando el sujeto pasivo reside fuera del mismo y deba relacionarse con la Administración Tributaria Provincial. También será infracción simple el incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones, ampliarlas y subsanar los defectos - advertidos en las mismas, así como de presentar cuantos datos e informes sean necesarios para liquidar un Impuesto o comprobarlo, cuando la Diputación o las Oficinas - Gestoras ~~la~~ recaben.
- los actos y omisiones que constituyan infracción tributaria de omisión, cuando no se haya producido perjuicio económico para la Hacienda Provincial.
- las previstas con tal carácter en el Reglamento de cada uno de los impuestos.

(1). Véase el art. 78 de la LGT.

Hasta aquí, la Instrucción va reproduciendo los mismos - casos que recoge la LGT, sin embargo, en el número 3 del art. 101, la Instrucción recoge una infracción simple que omite la LGT: se trata de la falta de consignación en las declaraciones y en cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean exigidos, del número del Documento Nacional de Identidad, si - se trata de personas físicas, o del número de identificación - fiscal si se trata de personas jurídicas.

Con ello, la Instrucción Foral General de Alava, que fué aprobada el 25 de noviembre de 1975, recoge en su articulado - lo dispuesto en el Decreto 2572/1975, de 16 de octubre (1) según el cual la omisión o consignación inexacta del DNI o del - Código de identificación de las entidades jurídicas constituye infracción simple.

B) Infracciones tributarias de omisión (art. 102 de la Instrucción) (2).

Constituyen infracciones tributarias de omisión las acciones y omisiones que tiendan a ocultar a la Administración, total o parcialmente, la realización del hecho imponible o el - exacto valor de las B.L. mediante:

- la falta de presentación de las declaraciones tributarias
- la presentación de declaraciones falsas o inexactas que - no sean consecuencia de errores aritméticos.

También constituye infracción de omisión la falta de liquidación o su inexactitud en los casos en que, pagándose el - impuesto mediante efectos timbrados, esté dicha liquidación a cargo del contribuyente, y la consignación inexacta del número del DNI o del número de identificación fiscal, como se desprende del art. 105,1, A) de la Instrucción Foral de Alava.

C) Infracciones tributarias de defraudación (art. 103 de la Instrucción) (3).

(1). BOE. del 30 de octubre de 1975.

(2). Véase el art. 79 de la LGT.

(3). Véase el art. 80 de la LGT.

Son infracciones de defraudación las que, constituyendo infracción de omisión, sean cometidas por un sujeto pasivo en el que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- que haya ofrecido resistencia, negativa y obstrucción a la acción comprobadora de la Administración tributaria
- que se aprecie en él mala fé deducida de sus propios hechos con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar que la Administración llegue a conocer y poder determinar sus verdaderas deudas tributarias
- que su contabilidad o registros reglamentarios ofrezcan anomalías o irregularidades sustanciales en orden a la exacción del Impuesto
- que haya presentado falsa declaración de baja por el tributo aplicable.

Curiosamente el art. 103 no enumera a la reincidencia como una infracción de defraudación, cosa que sí hace la LGT en su art. 80. Sin embargo, podemos perfectamente considerar la reincidencia como infracción de defraudación, puesto que el art. 105,1 B) de la Instrucción establece que la reincidencia se sancionará con la misma pena que se aplica a las infracciones de defraudación.

Por tanto, la reincidencia es también motivo de infracción de defraudación, teniendo la consideración de reincidente (art. 104 de la Instrucción) (1):

- el sujeto pasivo que, dentro de los cinco años anteriores a la nueva infracción hubiese incurrido en omisión o defraudación, según resolución firme, por igual modalidad y concepto dentro del mismo Impuesto.
- el sujeto pasivo que al cometer la infracción hubiese sido sancionado tres veces en los últimos diez años por omisión o defraudación en virtud de resolución firme y por el mismo tributo.

(1). Véase el art. 81 de la LGT.

13.2.- Las Sanciones Tributarias.

Las infracciones tributarias se sancionaran de la manera que disponen los arts. 105 y ss. de la Instrucción Foral General de Alava, salvo que exista una disposición reglamentaria en contrario. Según ésto, podemos hacer el siguiente análisis (1):

A) Infracciones simples:

Estas infracciones se sancionaran con multa de 100 a 15.000 ptas. por cada infracción, salvo las excepciones siguientes (art. 105,1, A) de la Instrucción):

- la presentación fuera de plazo de las declaraciones que se exijan al sujeto pasivo, si no hubiese mediado requerimiento por parte de la Administración para hacerlo. Estas infracciones simples se sancionaran con multa del 10% de la deuda tributaria resultante.

(1). En cuanto que son verdaderas penas, las sanciones tributarias, persiguen los mismos fines que las penas del Derecho Penal, es decir:

- la retribución o compensación de la alteración que la infracción ha producido en el mundo jurídico
- el fin preventivo o intimidativo, es decir, disuadir de la comisión de futuras infracciones, tanto al sancionado (prevención especial) como a la sociedad en general (prevención general).

A estos dos fines hay autores que pretender añadir un tercero, como es el caso de ANGELO DUS ("Teoría Generale del Diritto e dello Stato" Milán, Edizioni di Camunitá, 1965) para el cual también se persigue con la sanción una finalidad puramente fiscal: resarcir a los entes públicos -- acreedores del perjuicio causado por las infracciones. -- También BLUMENSTEIN ("Sistema di Diritto della imposte", Milán, Giuffré, 1954, pág. 291) se encuentra en esta línea de pensamiento cuando afirma que la pena pecuniaria encierra en sí un equivalente al impuesto sustraído, y -- MALINVERNI ("Principi di Diritto penale Tributario", Padua, Cedam, 1962, pág. 27) para el cual el importe de las penas pecuniarias ingresadas debe compensar la pérdida de ingresos públicos que tiene lugar mediante la evasión de impuestos.

SAINZ DE BUJANDA obtiene unas conclusiones muy felices sobre este tema en sus "Notas" tomo I, vol. III, pág. 1202.

- la falta de consignación en las declaraciones y en cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean exigidos, del número del Documento Nacional de Identidad, si se trata de personas físicas, o del número de identificación fiscal si se trata de personas jurídicas. Esta infracción simple se sancionará con multa que nunca será inferior a 1.000 ptas., salvo en el caso de omisión del número correspondiente al contribuyente que deba figurar o figure en las declaraciones que suscriban los sustitutos del contribuyente, que se sancionará con 100 ptas., por cada omisión.

Cuando reiteradamente se omite este número identificador la sanción será de una multa del duplo de la impuesta anteriormente, y la consignación inexacta del mismo se asimilará a su omisión, pero imponiéndosele una sanción del 50% en lugar del 25% que se aplica en las infracciones de omisión, como a continuación veremos.

B) Infracciones de omisión:

Estas infracciones se sancionan con multa del 25% de la deuda tributaria ocultada, con un mínimo de 250 ptas., salvo el caso citado de consignar inexactamente el número de identificación fiscal o del D.N.I. que se sanciona con un 50% (art. 105,1, B) de la Instrucción).

C) Infracciones de defraudación:

Estas infracciones se sancionan con multa del medio al tanto de la deuda tributaria defraudada con un mínimo de 500 ptas. (art. 105,1, C) de la Instrucción).

Las sanciones que correspondan a infracciones de omisión y defraudación se aplican por la Administración teniendo en cuenta la cuantía de la cuota, la repetición del hecho que de re origen a la infracción y la buena o mala fé del sujeto pasivo (art. 106,1) (1).

(1). Véase el art. 84 de la IGT.

Por lo que respecta a los órganos competentes para imponer sanciones, los recoge el art. 106,2 de la Instrucción, - que los clasifica del modo siguiente (art. 106,2):

- a) Las sanciones que consistan en un tanto por ciento de - la deuda tributaria, las imponen los Organos de Gestión de los Impuestos o la Inspección de Tributos, según proceda.
- b) Las demás sanciones, cuando no excedan de 5.000 ptas., las impone el Presidente de la Diputación.
- c) Las restantes que excedan de dicha cifra, son impuestas por la Corporación a propuesta de los órganos correspondientes.

Hay que reseñar que el art. 107 de la Instrucción prohíbe aplicar sanciones correspondientes a infracciones de omisión y defraudación, a las entidades estatales autónomas, instituciones oficiales y Corporaciones locales cuando presten su conformidad al requerimiento de la Administración para regularizar - su situación tributaria (1). Observemos, como, sin embargo, - cabe aplicar sanciones por las infracciones simples que cometan dichas entes públicas.

Por último diremos que no son penas, sino meras sanciones civiles, los intereses de demora y los recargos por aplazamiento y apremio, debido a que tienen por finalidad el estricto resarcimiento del perjuicio o gasto ocasionado ilícitamente al - sujeto activo (art. 108 de la Instrucción (2)).

13.3.- Condonación de sanciones:

La condonación de las sanciones tributarias viene regulada en los arts. 109, 110 y 111 de la Instrucción Foral General

- (1). Igual criterio sigue el art. 85 de la LGT, que sin embargo la amplía a otro supuesto cuando la clasificación tributaria de los sujetos pasivos hubiera sido fijada por la Administración en virtud de consulta previa formulada con los requisitos reglamentarios (art. 85,b de la LGT).
- (2). Véase el art. 86 de la LGT.

de Alava. El primero de ellos establece que las multas impuestas por sanciones tributarias se podrán reducir o dejar sin efecto mediante condonación automática o graciable, excepto en la parte que corresponda al denunciante (1).

A la luz de este artículo se llega a la conclusión de que la condonación puede ser de dos clases:

- según la cuantía de la sanción condonada
- según la forma de condonación,

y además, obtenemos una nueva matización que no recoge la LGT - en el art. 87: que la parte de la sanción que corresponde al denunciante en los casos de denuncia pública no puede ser condonada.

En lo que respecta a la cuantía de la sanción condonada, - tenemos que la condonación puede ser total o parcial, y en lo referente a la forma de condonación podemos hablar de una condonación automática y de otra graciable.

La condonación automática está regulada en el art. 110 de la Instrucción, según el cual (2):

- a) las multas de las infracciones tributarias simples se condonaran automáticamente en un 50%, cuando el sancionado, sin previo requerimiento de la Administración, cumpla sus obligaciones aunque lo hiciera fuera de plazo, no pudiendo condonarse las imposiciones simples que consistan en:
 - la presentación fuera de plazo de las declaraciones que se exijan al sujeto pasivo si no hubiese mediado requerimiento por parte de la Administración para hacerlo
 - la falta de consignación en las declaraciones y en cuantos datos, informes, antecedentes, y justificantes sean exigidos, del número del D.N.I., si se trata de personas físicas, o del número de identificación fiscal, si se trata de personas jurídicas.

(1). Véase el art. 87 de la LGT.

(2). Véase el art. 88 de la LGT.

- b) las sanciones que procedan por las infracciones de omisión o defraudación se reduzcan automáticamente al 50 % de su cuantía, cuando el sujeto pasivo o el responsable de su conformidad a la propuesta de liquidación que se le formule, renunciando, al mismo tiempo, a la interposición de cualquier recurso contra la misma.

Aquí puede observarse un criterio distinto entre la LGT y la Instrucción Foral, ya que mientras la LGT permite condonar de forma automática todo tipo de sanción cualquiera que sea la infracción simple cometida, la Instrucción prohíbe dicha condonación en los dos casos citados (aunque el segundo de ellos no podía contemplarlo la LGT, debido a que en 1963 no se recogía este problema) (1). Al mismo tiempo, la Instrucción condiciona más la concesión de la condonación en el caso de infracciones de omisión o de defraudación, puesto que obliga a los deudores tributarios a renunciar a la interposición de cualquier recurso contra la propuesta de liquidación que la Administración le formule, cosa que no exige la LGT.

La condonación graciable, que la recoge el art. 111 de la Instrucción Foral, se concederá o denegará discrecionalmente - por la Diputación, siempre que los sancionados lo soliciten por escrito, dentro de los quince días siguientes a aquel en que - fuese firme la resolución que impuso la multa, renunciando expresamente al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto administrativo, no pudiendo concederse esta condonación a los reincidentes (2).

La condonación graciable será compatible con la condonación automática, puesto que así lo establece el art. 111,3 de la Instrucción Foral.

(1). Al mismo tiempo el art. 126,1 de la Instrucción Foral establece que el recargo del 10% que se impone cuando se concede prórroga al plazo de pago en período voluntario no podrá condonarse ni reducirse.

(2). Véase el art. 89 de la LGT.

14.- La revisión de actos en vía administrativa.

La Instrucción Foral General de Alava consigna el Capítulo IV a la revisión de actos en vía administrativa, distinguiendo dentro del mismo cuatro Secciones, que son:

- la revisión de oficio (art. 116 de la Instrucción)
- la rectificación de errores (art. 117)
- la devolución de ingresos indebidos (arts. 118, 119 y 120)
- los recursos (art. 121).

Vamos a ir examinando cada uno de estos procedimientos de revisión.

14.1.- La revisión de oficio.

La Diputación podrá revisar los expedientes de comprobación de valores, liquidaciones giradas y declaraciones de exención o no sujeción, y, en general, cualquiera de los actos dictados en vía de gestión de los Impuestos.

Este procedimiento de revisión se iniciará a propuesta, en todo caso, de la Jefatura de Hacienda y se llevará a cabo mediante el oportuno expediente. Una vez acordada la revisión se reclamarán los documentos y antecedentes que obren en la Oficina Gestora del Impuesto de que se trate. De las actuaciones se dará vista a la expresada Oficina y al interesado para que aleguen lo que estimen oportuno en el plazo de quince días, transcurridos los cuales la Diputación dictará la resolución que proceda.

14.2.- Rectificación de errores.

Cuando en las actas de gestión se produzcan errores materiales, de hecho o aritméticos, se rectificaran de oficio o a instancia del interesado siempre que no hubiesen transcurrido cinco años desde que se dictó el acto.

Si los errores se comprueban antes de verificarse el ingreso de las cantidades liquidadas, la Oficina Gestora del Impuesto podrá instruir de oficio o a instancia del interesado el oportuno

no expediente para su rectificación, que será resuelto por el - Presidente de la Diputación.

En el caso de resolverse en sentido favorable a la rectificación se dejará unida al expediente, como justificante de la - nueva liquidación que se practique, la que fué objeto de rectificación o certificación de la misma.

14.3.- Devolución de ingresos indebidos.

Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes, tendrán derecho a la devolución de las cantidades satisfechas por los Impuestos exaccionados por la Diputación siempre que se hubiesen ingresado indebidamente, por alguna de las - causas siguientes:

- error material, de hecho o aritmético, cometido en el acto de gestión
- duplicidad en el pago por el mismo hecho imponible
- por cumplirse alguna de las condiciones o requisitos que, - con arreglo al Reglamento regulador del Impuesto de que se trate, dan derecho a la devolución.

Estas personas podrán solicitar la devolución de los ingresos indebidos al Presidente de la Diputación en el plazo de cinco años contados de la forma siguiente:

- en los motivados por error material y en los que se funden en duplicidad de pago, a partir del día siguiente a la fecha en que se realizó el ingreso indebido.
- en los demás supuestos (es decir, cuando se cumplan las condiciones o requisitos que, con arreglo al Reglamento regulador del Impuesto de que se trate, dan derecho a la devolución) desde la fecha del hecho que motive el cumplimiento - de la condición o requisito.

La devolución, si procede, será acordada por el Presidente de la Diputación, previo informe de la Comisión de Hacienda y Patrimonio, y el expediente, que se tramitará por la Oficina Gestio

ra del Impuesto, se iniciará mediante escrito del o de los interesados al que acompañaran todos los documentos y medios de prueba que justifiquen el referido derecho y entre los que deberá figurar, necesariamente, la carta de pago correspondiente al ingreso efectuado indebidamente.

14.4.- Recursos.

Contra los actos dictados en el procedimiento de gestión de los diversos impuestos exaccionados por la Diputación, cabrá recurso ante el Presidente de la Corporación en el improrrogable - plazo de quince días contados desde el siguiente al de la notificación del acto recurrido. Transcurrido dicho plazo, los actos - se entenderán firmes y consentidos.

El recurso deberá interponerse por escrito, pudiendo los interesados acompañar el mismo de cuantos documentos y pruebas estimen pertinentes a la defensa de su derecho.

La legitimación para reclamar la tienen:

- los sujetos pasivos y responsables, en su caso.
- cualquier persona cuyos intereses legítimos y directos re--sulten afectados por el acto administrativo de gestión.

El Presidente de la Diputación resolverá en el plazo máximo de un mes, transcurrido el cual sin haberse dictado acuerdo, el recurso se entenderá desestimado tácitamente.

Contra las resoluciones del Presidente podrá interponerse - en el plazo de treinta días contados desde el siguiente a su notificación, recurso ante la Diputación, que lo resolverá en el plazo de dos meses, y contra el acuerdo de ésta, recurso contencio-so-administrativo en la forma y términos que señale la Ley de - dicha jurisdicción (1).

(1). Se trata de la Ley de 27 de diciembre de 1956 (BOE. de 28 - de diciembre de 1956) reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

15.- La prescripción.

Como ya hemos tenido ocasión de poner de manifiesto en otro lugar (véase apartado 9.5 del presente capítulo), la Instrucción Foral alavesa trata el tema de la prescripción desde dos puntos de vista:

- en cuanto forma de extinguir la deuda tributaria
- en cuanto prescripción de derechos y acciones.

En este momento nos vamos a ocupar de esta última prescripción, puesto que la primera ya fué estudiada al hablar de la extinción de la deuda tributaria.

15.1.- Casos de prescripción.

El art. 122 de la Instrucción Foral establece que prescribiran a los cinco años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, salvo en el Impuesto de Sucesiones, en que el plazo será de diez años (1).
- b) La acción para imponer sanciones tributarias, con la salvedad establecida para el Impuesto de Sucesiones, donde el plazo será también de diez años (2).
- c) El Derecho a la devolución de los ingresos indebidos.

El art. 124 de la Instrucción recoge el carácter que tiene esta prescripción, diciendo que se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo. (3).

(1). Véase el art. 64,a) de la LGT.

(2). Véase el art. 64,c) de la LGT.

(3). Véase el art. 67 de la LGT.

15.2.- Plazos y cómputo de los mismos.

Los plazos de prescripción son, como acabamos de ver, de cinco años, salvo en el caso de que se trate de liquidar el Impuesto de Sucesiones o imponer sanciones por el mismo, porque en tales supuestos el plazo es de diez años.

Ahora bien, el cómputo de dichos plazos comienza a contarse del modo siguiente (art. 122,2 de la Instrucción) (1):

- a) cuando lo que prescribe es el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, el plazo comienza a contarse desde el día del devengo del impuesto.
- b) cuando lo que prescribe es la acción para imponer sanciones, el cómputo se inicia desde la fecha en que se cometieran las infracciones sancionadas.
- c) cuando la prescripción se refiere al derecho a la devolución de ingresos indebidos, el plazo se cuenta desde el día en que se realizó el ingreso indebido.

15.3.- Interrupción de la prescripción.

El art. 123 de la Instrucción recoge este tema estableciendo que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y de la acción para imponer sanciones, se interrumpe (2):

- por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, liquidación del Impuesto devengado por cada hecho imponible, inspección, aseguramiento o comprobación (Se entenderán como realizadas directamente por el sujeto pasivo las actuaciones de las Comisiones, en el procedimiento de estimación global, para las que estuviesen debidamente representadas)

(1). Véase el art. 65 de la LGT.

(2). Véase el art. 66 de la LGT.

- por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.
- por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente a la liquidación de la deuda tributaria.

El plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso o por cualquier acto de la Administración tributaria en que se reconozca la existencia de su ingreso al cual tiene derecho el sujeto pasivo, por ser un ingreso indebido.

16.- La Recaudación de los Tributos.

Al igual que la LGT, la Instrucción Foral General de Alava alude a las dos clases de procedimientos recaudatorios que son el procedimiento en periodo voluntario y el procedimiento ejecutivo o en vía de apremio (art. 125 de la Instrucción) (1).

La competencia para recaudar los Impuestos exaccionados por la Diputación Foral de Alava, la tiene la Tesorería de Provincia, tanto si los referidos impuestos estan en período de pago voluntario, como si están en vía de apremio (art. 125,3 de la Instrucción). Esto significa que se sigue el régimen de gestión directa en la recaudación de Alava (2).

(1). Véase el art. 126,2 de la LGT.

(2). El art. 731 de la Ley de Régimen Local dice que la recaudación de los entes locales podrá realizarse directamente, por arrendamiento, por concierto y por gestión afianzada.

En el caso del arrendamiento hay una cifra de recaudación que es fija y que el arrendatario debe pagar a la entidad local. VICENTE-ARCHE ("Notas a los Principios de Derecho Tributario de BERLIRI". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964) dice que se trata de una situación anómala dentro del Derecho Tributario porque hay una atribución de poderes a un particular (que es el arrendatario) cuando tales poderes se habían concedido por el Estado a la Entidad Local. Ahora bien, lo que se transmite al arrendatario, bajo nuestro punto de vista, no es un poder tributario, sino únicamente una potestad de recaudar tributos a favor de dicha entidad local.

La referencia al Concierto que hace la LRL es una imperfección técnica, puesto que el Concierto no es un sistema recaudatorio. A lo que se refiere la LRL es a que existe un acuerdo entre el ente local y los gremios de organismos interesados, en virtud del cual éstos abonan al primero la cifra líquida exigida.

16.1.- El procedimiento recaudatorio en período voluntario.

Este procedimiento es aquel que se lleva a efecto dentro de los plazos marcados por la Ley para hacer el pago de las deudas - a favor de la Administración y que es inmediatamente anterior al procedimiento de apremio, de tal forma que éste no entrará en juego mientras no se agote el primero.

De esta definición se deduce la importancia que tienen los - plazos dentro de este periodo. El plazo de ingreso voluntario de la deuda tributaria lo recoge el art. 125,2 de la Instrucción Foral, diciendo que se contará desde:

- la notificación directa al sujeto pasivo de la liquidación - cuando esta se practique individualmente
- la publicación de dicha liquidación en el Boletín Oficial de la Provincia cuando no hubiera sido posible efectuar la notificación personal al contribuyente
- la fecha de iniciación del plazo reglamentario para su presentación tratándose de declaraciones liquidaciones
- la apertura del respectivo plazo recaudatorio cuando se trate de tributos de cobro periódico por recibo.

El pago debe efectuarse en el plazo que señale el Reglamento del Impuesto de que se trate, y a falta de disposición expresa en tal sentido, deberá hacerse dicho pago dentro de los quince días hábiles siguientes al de la notificación de la liquidación (art. 71 de la Instrucción).

La gestión afianzada se produce cuando el recaudador garantiza al ente local la recaudación de una cantidad mínima. En - esto se diferencia del arrendamiento: en éste la cantidad de recaudación es fija y la gestión afianzada es mínima.

En el primer caso, es decir, en el de gestión directa, que es el que se sigue en Alava, las entidades locales nombran a los recaudadores y agentes ejecutivos que estimen necesarios - y fijaran el sueldo o premio de cobranza de los mismos, así como la función que deben desarrollar y las condiciones que estimen convenientes.

Cuando un sujeto pasivo no pagase el impuesto dentro de es tos plazos que acabamos de señalar, tiene un plazo de prórroga - antes de caer en la vía de apremio; en este plazo de prórroga - puede hacer el pago con un recargo del 10% y los intereses de - demora correspondientes antes de que se expida certificación de descubierto (1). Este recargo no puede ser objeto de condonación o reclamación, tal y como apunta el art. 126,1 de la Instrucción.

La certificación de descubierto a que hemos aludido en el - párrafo anterior no se expedirá en ningún caso antes de treinta días contados desde el siguiente al término del plazo de pago en período voluntario.

16.2.- El procedimiento recaudatorio en vía de apremio.

El período ejecutivo o recaudación en vía de apremio, es - aquel procedimiento de recaudación que se realiza una vez agotado el plazo voluntario para el ingreso de la deuda tributaria, y que se efectuará coercitivamente sobre el patrimonio del deudor que no ha cumplido la obligación de pagar dentro del período voluntario.(2)

- (1). Este recargo de prórroga del 10% corresponde al Tesoro salvo en aquellos casos en que se establezca que lo reciban por mitad el Tesoro y el Recaudador. Cuando ocurra esto último, la participación del Recaudador no podrá exceder nunca de - 25000 ptas. por cada deudor, siendo potestativo del Ministro de Hacienda variar este límite cuando las circunstancias lo aconsejen (art. 92.6 del Reglamento de Recaudación modificado por la Orden de 6 de julio de 1971, BOE. de 19 de julio) CESAR ALLER ("Comentarios al Reglamento General de Recaudación", Ministerio de Hacienda, Madrid, 1972, pág. 193) dice que el origen de este recargo del 10% y del plazo de prórroga de que venimos hablando, se debe buscar en el problema - que se presentaba en las Delegaciones de Hacienda cuando un deudor intentaba pagar después de transcurrido el plazo voluntario, pero cuando aún no se había iniciado la vía de - apremio. Si se admitía el ingreso en esa circunstancia no - se obraba de una manera legítima, puesto que se privaba al Recaudador de poder aplicar los recargos de la vía ejecutiva. Entonces, para paliar un poco ésto, se decidió conceder una prórroga cobrando un recargo del 10%, que es justo la - mitad de lo que sería un recargo de apremio: el 20%.
- (2). ARIAS Y CARRAL ("Manual de Procedimientos Tributarios" Ediciones Santillana, S.A. Madrid, 1968, pág. 230) dicen que - el procedimiento de apremio tiene más trascendencia que el procedimiento en período voluntario, por las importantes - consecuencias y problemas que puede suscitar. También ponen

El título que legitima esta ejecución sobre los bienes del deudor son las certificaciones de descubieto acreditativas de las deudas tributaria (art. 128 de la Instrucción). Tales certificaciones se expedirán por el Jefe de la Sección a cuyo cargo esté el Impuesto, de que se trate, con el visto bueno del Jefe de Hacienda de la Diputación y tendrán la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial firme para proceder contra los bienes y derechos del deudor (1).

A) Iniciación.

El procedimiento de apremio se iniciará cuando haya vencido el plazo de ingreso voluntario y no se hubiera satisfecho la deuda tributaria (2). En este sentido, el art. 127 de la Instrucción, dice que este procedimiento es exclusivamente administrativo (3), siendo privativa de la Administración la competencia para entender del mismo.

Al igual que en el Derecho común, el acto administrativo - por el cual se despacha la ejecución contra el patrimonio del deudor, en virtud de un título de legitimación que faculta para ello, es la providencia de apremio.

de manifiesto los mencionados autores que este procedimiento constituye una manifestación de los privilegios administrativos, puesto que a través del mismo la Administración puede ejecutar y hacer cumplir sus decisiones sin necesidad del auxilio de la autoridad judicial.

- (1). Véase el art. 129 de la LGT y los arts. 94 a 101 del Reglamento General de Recaudación.
- (2). Véase el art. 128 de la LGT y el 97 del R.G.R.
- (3). El profesor SAINZ DE BUJANDA ("Notas...." cit. tomo I, vol. III, pág. 1014) dice que aunque el procedimiento de apremio es claramente un procedimiento administrativo, ello no impide para que tenga una cierta naturaleza jurisdiccional, puesto que se trata de un procedimiento cuya finalidad es - satisfacer a un acreedor con los bienes del deudor, cuando este no cumpla su obligación de pago. Desde este punto de vista, el procedimiento de apremio se asimila a los llamados "procesos de ejecución" dentro de nuestro Derecho Procesal.

Esta providencia de apremio la dicta el Presidente de la - Diputación a la vista de la certificación de descubierto acredi-tativa de la deuda tributaria, y en ella se ordenará la ejecu--ción forzosa sobre los bienes y derechos del deudor y se fijará el recargo de apremio, que consistirá en un 20% de la deuda tri-butaria (art. 129 de la Instrucción).

B) Oposición y suspensión.

La providencia de apremio sólo se podrá impugnar por alguno de los motivos que recoge el art. 130 de la Instrucción y que - son (1):

- pago
- prescripción
- aplazamiento
- falta de notificación reglamentaria de la liquidación
- defecto formal en el título expedido para la ejecución.

En cuando a la suspensión del procedimiento de apremio, hay que señalar que la interposición de cualquier recurso o reclama-ción sólo produce la suspensión del procedimiento de apremio cuan-do se garantice el pago de la deuda tributaria o se consigue su - importe. (art. 131 de la Instrucción). La garantía que se necesita es un aval bancario o de Caja de Ahorros por tiempo indefinido y por cantidad que cubra el importe de la deuda y un 25% de ésta - para cubrir el recargo de apremio y las costas (2).

Ahora bien, cuando se presentan reclamaciones por tercería - de dominio u otras de carácter civil (3) se suspenderá el procedi-

(1). Véase el art. 137 de la LGT.

(2). Véase el art. 136,1 de la LGT.

(3). La tercería de dominio es una forma de oposición que se re-conoce al tercero (es decir, a quien no tiene la condición - de obligado frente a la Hacienda) cuando ve lesionados sus derechos. La característica fundamental de esta oposición - radica en que debe resolverse por los tribunales de la Ju-risdicción ordinaria; no obstante, antes de que el tercero acuda a la vía judicial ha de promover su reclamación ante la propia Administración Pública y solo en caso de resolu-ción denegatoria podrá plantearse la tercería antes los ór-ganos de la jurisdicción ordinaria.

miento de apremio respecto a los bienes o derechos controvertidos una vez que se haya llevado a efecto su embargo y anotación preventiva, en su caso, en el registro correspondiente (1).

C) Embargo.

El embargo se efectuará sobre los bienes del deudor en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria más los recargos y costas que con posterioridad al primitivo acto administrativo se hayan causado o se causen, debiendo guardarse el orden establecido en el art. 1447 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (art. 132 de la Instrucción) (2).

El orden que establece el art. 1447 de la Ley de Enjuiciamiento Civil es el siguiente: en primer lugar, si hubiese bienes dados en prenda o hipotecados especialmente, se procederá contra ellos primeramente. Caso de que no haya estos bienes, o habiendo los, fuesen notoriamente insuficientes, se guardará en los embargos el orden siguiente (3):

- dinero metálico si se encontrase
- efectos públicos
- alhajas de oro, plata o pedrería
- créditos realizables en el acto
- frutos y rentas de toda especie
- semovientes
- bienes muebles
- bienes inmuebles

(1). Véase el art. 136,2 de la LGT.

(2). Véase el art. 131 de la LGT.

(3). El art. 109 del R.G.R. establece que el deudor puede señalar, dentro de cada uno de estos grupos, unos determinados - que, a juicio del Recaudador garanticen el pago de la deuda. También puede solicitar el deudor que se altere el orden señalado de bienes embargables, siendo el Recaudador, y bajo su responsabilidad, quien debe juzgar si los bienes que se señalen garantizan el pago con la misma eficacia y prontitud que los que correspondían según el orden legalmente establecido. De todas formas, en ningún caso, puede posponerse el embargo de dinero metálico.

- sueldos o pensiones
- créditos y derechos no realizables en el acto.

La Diputación y los Ayuntamientos alaveses respecto a los - Impuestos cuya exacción y recaudación les esté encomendada por - aquella, tienen derecho a que se practique anotación preventiva de embargo de bienes en el registro correspondiente, conforme a mandamiento expedido por el agente ejecutivo, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo y con el al cance previsto en el art. 44 de la Ley Hipotecaria (1) (art. 133 de la Instrucción (2)).

D) Ultimación.

Dispone el art. 134 de la Instrucción (3) que el procedimiento de apremio puede concluir de dos maneras: por enajenación mediante subasta pública (4) y por adjudicación de bienes a la Hacienda provincial.

(1). El art. 44 de la L.H. establece que el acreedor que obtenga anotación a su favor en los casos siguientes:

- el que obtuviere a su favor mandamiento de embargo que se haya hecho efectivo en bienes inmuebles del deudor
- el que en cualquier juicio obtuviese sentencia ejecutoria condenando al demandado, la cual deba llevarse a efecto - por los trámites establecidos en la Ley de Enjuiciamiento Civil
- el que, demandando en juicio ordinario el cumplimiento de cualquier obligación, obtuviese, con arreglo a las leyes, providencia ordenando el secuestro o prohibiendo la enajenación de bienes inmuebles

Tendrá para el cobro de su crédito la preferencia establecida en el art. 1923 del C.C.

(2). Véase el art. 132 de la LGT y los arts. 44, 121, 124 y 126 del R.G.R.

(3). Véase el art. 134 de la LGT y los arts. 157 y ss. del RGR.

(4). La enajenación de los bienes embargados se lleva a efecto - mediante subasta pública salvo las excepciones que, en algunos casos se establecen respecto a los bienes muebles. El - RGR establece, en su art. 135, que la enajenación de bienes muebles embargados podrá celebrarse por concurso en los siguientes casos:

- cuando lo embargado sean frutos naturales o productos industriales en cantidad tal que su venta inmediata y total pudiera producir perturbaciones nocivas en el mercado, - siempre que no haya temor de que por la espera a la celebración del concurso se deterioren aquellos frutos o productos.

Esta adjudicación a la Hacienda local se producirá cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- que se trate de bienes inmuebles
- que los bienes embargados no lleguen a enajenarse ni en primera ni en segunda subasta
- que la adjudicación se acuerde por el importe del crédito en descubierto y sin que en ningún caso pueda rebasar los 2/3 del tipo que hubiese servido de base a la segunda licitación.

Por último, el art. 135 de la Instrucción alude al derecho que tienen los deudores, sus causahabientes y, en su caso, los acreedores hipotecarios, de liberar los bienes embargados, en cualquier momento anterior al de la adjudicación de bienes, pagando las deudas tributaria y las costas posteriores del procedimiento (1).

17.- Vigencia y derogación.

La Disposición Final 1ª de la Instrucción establece que que dan derogadas cuantas disposiciones y acuerdos se opongan a lo establecido en la misma (2).

Al mismo tiempo la Disposición Final 2ª dispone que la Instrucción Foral General de Alava entrará en vigor el día 1 de enero de 1976. Analicemos un poco más detenidamente este punto.

-
- tratándose de géneros o artículos característicos y esencialmente utilizables como materia prima de una determinada y específica fabricación, y que por la cantidad de los mismos resulte conveniente promover un mejor aprovechamiento en beneficio de la industria nacional.

(1). Véase el art. 135 de la LGT.

(2). Es decir, que se sigue el sistema de derogación expresa e inconcreta: la Ley contiene una disposición final derogatoria, pero en ella no se recogen todas las leyes que quedan derogadas (lo cual supondría una derogación expresa y concreta), sino que se emplea la cláusula de estilo citada: - "Quedan derogadas todas las disposiciones que se opongan a la presente ley".

La Exposición de Motivos del Concierto con Alava, aprobado por Decreto de 29 de febrero de 1952, dice que "la duración del Concierto será de veinticinco años, por considerarlo conveniente para el mejor planteamiento y el útil desarrollo del nuevo régimen económico que el Estado otorga a la provincia de Alava..." - (1).

Esta característica de que el Concierto con Alava está sometido a un período de vigencia establecido en el propio Concierto (y que es una de las diferencias con el Convenio con Navarra), - es una constante histórica en el régimen especial tributario alavés, puesto que todos los Concierptos que hasta la fecha han existido gozaron de esta limitación temporal.

Así, por ejemplo, tenemos el Concierto Económico de 28 de febrero de 1878 (primero de los que existieron con las provincias vascongadas) que tuvo una duración de ocho años, según los arts. 1, 2 y 6 del Real Decreto citado, aunque posteriormente se prorrogó por un año más, debido al fallecimiento de Alfonso XII.

El segundo de los Concierptos, el de 29 de junio de 1887, - alude en el art. 14 al régimen de las tres provincias vascas fijando las cuotas con que éstas deben contribuir, pero sin aludir a su período de vigencia. Esto no debe extrañarnos porque esta - ley, que es una Ley Presupuestaria, supone solamente una revisión del cupo contributivo.

En el tercer Concierto, aprobado por Real Decreto de 1 de febrero de 1894, se establece en el preámbulo de dicho texto una duración de trece años, justificandola por la necesidad de tener "principalmente en cuenta que la región vascongada por natural - inclinación a sus tradiciones, necesita el concurso del paso del tiempo para aclimatar las reformas económicas".

(1). Aquí tenemos una prueba del carácter derivado que tiene el poder tributario de la Diputación alavesa, puesto que de - forma expresa, la Exposición de Motivos del Decreto de 29 de febrero de 1952 habla de un otorgamiento por parte del - Estado a la provincia de Alava de un nuevo régimen económico mediante el referido Decreto.

El Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, aprobatorio - del cuarto Concierto, dispone en su Exposición de Motivos que la duración del mismo será "un poco mayor que la del Concierto anterior", si bien se divide, con prudente previsión, en dos pe- ríodos de un decenio cada uno, es decir, un total de veinte - años (1).

El quinto Concierto, que se aprobó por Real Decreto de 9 - de junio de 1925, para entrar en vigor a partir del 1 de enero de 1927, establece en la Base 1ª del art. 1, una duración de - veinticinco años, que es la misma que se impone para el Concier- to actualmente vigente.

Como puede observarse, a excepción hecha del segundo Con- cierto Económico, todos los demás han tenido ya establecido su propio periodo de vigencia, por la misma norma que lo concedía. Esta inercia histórica también alcanza al Concierto de 1952, y, al marcarle una duración de veinticinco años, supone que para - 1976 la provincia de Alava vea finalizado el mismo y deba plan- tearse, por parte de la Diputación y del Estado, la necesidad de establecer uno nuevo a partir de 1977.

Ahora bien, la Instrucción Foral General de Alava fué apro- bada por la Excm. Diputación Foral alavesa en sesión de 25 de - noviembre de 1975 (2) y se le da como fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 1976. Esto significa que, en principio, solo - tendrá una vigencia de un año, puesto que en 1976 finaliza el - Concierto. Sin embargo, y caso de que surgiera un nuevo Concier- to, como parece lo más probable, es fácil suponer que esta Ins- trucción Foral General tuviera aplicación dentro del mismo.

(1). El art. 12 de dicho Real Decreto establece que las cuotas - señaladas en el Concierto serán inalterables hasta el 31 de diciembre de 1916, y desde esa fecha surtirán un aumento de 500.000 ptas. hasta el 31 de diciembre de 1926.

(2). Siendo Presidente MANUEL MARIA LEJARRETA ALLENDE y Secreta- rio ANTONIO MARIANO MILLAN LOPEZ.

CAPITULO VII

JURADO DE ESTIMACION DE ALAVA, EVALUACIONES GLOBALES Y CONVENIOS FISCALES.

1.- El Jurado de Estimación de Alava.

El Jurado de Estimación de Alava viene regulado en el capítulo III del Título V de la Instrucción Foral General de Alava - (arts. 112 a 115) y en el Reglamento de dicho Jurado, que fué - aprobado por la Excm. Diputación Foral de Alava en sesión celebrada el 25 de noviembre de 1975 (1).

A este Jurado le corresponde resolver las controversias que sobre cuestiones de hecho puedan plantearse entre la Diputación y los contribuyentes con ocasión de la aplicación de los Impuestos exaccionados por aquella (art. 112,1 de la Instrucción y art. 1 del Reglamento).

Siempre que las disposiciones reguladoras de los Impuestos - concertados en régimen de gestión atribuyan alguna cuestión a la resolución del Jurado, el art. 2 del Reglamento, dice que se entenderá (en el supuesto de que dicha cuestión se plantee entre - la Diputación y los contribuyentes), que la misma debe ser resuelta por el Jurado de Estimación de Alava.

1.1.- Principios rectores de la actuación del Jurado.

Las actuaciones del Jurado de Estimación de Alava está sometida a una serie de principios que rigen la forma en que aquella

(1). A lo largo de todo el capítulo tendremos ocasión de ver las similitudes que existen entre este Jurado de Estimación y - los Jurados Tributarios del régimen común.

debe llevarse a efecto y que son las siguientes (1):

- subsidiariedad
- competencia
- discrecionalidad
- composición mixta
- unidad,

y vamos a proceder al análisis de todas ellas.

A) Subsidiariedad.

Este principio lo consagra el art. 32 de la Instrucción Foral al decir que el régimen de estimación por el Jurado será subsidiario del de estimación directa y objetiva. Podemos hacer extensivas al campo del Jurado además las palabras que emplea DE JUAN para referirse al carácter subsidiario de los Jurados Tributarios en el régimen común cuando dice que los Jurados parecen - mantenerse en segunda fila, en espera de que se agoten los medios normales de investigación y valoración, y, en muchos casos, de - que salte la controversia entre Administración y contribuyente, para que el Jurado pueda entrar a conocer y decidir (2).

B) Competencia.

En lo referente a la competencia del Jurado pueden distinguirse tres tipos de funciones:

- funciones generales
- funciones especiales
- funciones subsidiarias.

(1). Idénticos principios presiden la actuación de los Jurados Tributarios, que además recoge uno más que el Jurado de Alava: el principio de imparcialidad, recogido en el art. 8 del Decreto de 25 de junio de 1964 y que consiste en la incompetibilidad del cargo de Presidente o Vocal del Jurado con el ejercicio de funciones de gestión, recaudación o inspección de tributos. Sin embargo, esta norma no ha tenido desarrollo adecuado en el Reglamento provisional, aprobado por Decreto de 6 de mayo de 1965, y tanto la Instrucción Foral como el Reglamento del Jurado de Estimación de Alava no aluden al tema.

(2). DE JUAN, J.L.: "Los Jurados Fiscales" VII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Edifinam, Madrid, 1959, pág. 17.

Como funciones generales el Jurado tiene la de resolver las controversias que sobre cuestiones de hecho puedan plantearse entre la Diputación y los contribuyentes con ocasión de la aplicación de los Impuestos exaccionados por aquella (art. 112,1 de la Instrucción y art. 1 del Reglamento (1)).

Como funciones especiales del Jurado, tenemos la de intervenir cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias - (art. 112,2 de la Instrucción y art. 3 del Reglamento):

- a) Cuando en el sistema de estimación objetiva la Comisión de Evaluación, constituida al efecto, no llegara a un acuerdo sobre la cifra global de ingresos o bases correspondientes al Colegio, Gremio o Agrupación.
- b) Siempre que los contribuyentes interpongan recurso contra la base o cuota que se les asigne en el sistema de estimación objetiva.
- c) Cuando por incumplimiento por parte del contribuyente de sus obligaciones tributarias no sea posible determinar la B. I. correspondiente al mismo mediante el régimen de estimación directa, entendiéndose que el contribuyente ha incumplido sus obligaciones de forma que impide aplicar la estimación directa en los casos siguientes (art. 114 de la Instrucción y art. 5 del Reglamento):
 - cuando así lo establezcan los Reglamentos de cada impuesto en concreto.
 - cuando no presente las declaraciones reglamentarias o que venga obligado.
 - cuando la Oficina Gestora del Impuesto estime que la declaración presentada por el contribuyente o los datos facilitados por el mismo no se ajustan a la realidad.
 - cuando no llevase la contabilidad exigida por las disposiciones vigentes en la debida forma, así como los libros registros o contables señalados en el texto reglamentario del Impuesto.

Al mismo tiempo, diremos que este principio de subsidiariedad rige también para los Jurados Tributarios del régimen común, a tenor de lo que establece el art. 50 de la LGT.

(1). Idénticas funciones entre el art. 147,1 de la LGT a los Jurados Tributarios.

- en el supuesto de que lleve los libros de contabilidad con retraso o se observen omisiones de asientos, falta de comprobantes o cualquier otra informalidad de la que pueda deducirse una ocultación o fraude del Impuesto.
 - cuando exista presunción fundada de que los datos contables no se ajustan a la realidad de los hechos económicos.
 - cuando exista excusa, resistencia o negativa a los requerimientos legítimos que se le efectuen por la Oficina Gestora del Impuesto o la Inspección de Tributos de la Diputación Foral.
- d) Cuando así lo determine de forma expresa el Reglamento de cualquiera de los Impuestos exaccionados por la Diputación.

Al mismo tiempo, tenemos como funciones subsidiarias (1) del Jurado, respecto del régimen de estimación objetiva de bases imponibles, las siguientes (art. 115 de la Instrucción y art. 4 del Reglamento):

- a) Determinar la cifra de ingresos brutos o base global correspondiente al Colegio, Gremio o Agrupación de que se trate - cuando en la Comisión de Evaluación no se llegue a un acuerdo.
 - b) Resolver los recursos de agravio comparativo interpuestos - por los contribuyentes y los planteados por aplicación indebida de los índices básicos y correctores o reglas de distribución.
 - c) Resolver los recursos de agravio absoluto, cuando no existan pruebas suficientes.
- 4) Discrecionalidad.

La característica fundamental del Jurado de Estimación de Aleva (al igual que para con los Jurados Tributarios) es que sus

(1). Estas funciones también las recoge el art. 147,2 de la LGT aunque dándoles el carácter de funciones especiales. El art. 147,3 de la LGT alude a unas funciones extraordinarias de los Jurados Tributarios que serán todas aquellas que les sean encomendadas por una Ley; sin embargo ni la Instrucción Foral ni el Reglamento del Jurado contemplan expresamente este caso.

decisiones se toman en conciencia, y así lo establece el art. - 18 del Reglamento, al decir, en su número 1, que "el Jurado adoptará sus acuerdos en ~~con~~conciencia, inspirándose en criterios de equidad" (1).

Es decir, que la discrecionalidad del Jurado alavés se encuentra en el contenido de su decisión, en cuanto que decide en conciencia con arreglo a su buen saber y entender.

D) Composición mixta.

Este principio está recogido en el art. 6 del Reglamento, y consiste en que el Jurado se constituye guardando entre sus vocales la debida paridad entre funcionarios representantes de la Diputación y representantes de los contribuyentes (2).

Según esto, vamos a ver cuál es la composición del Jurado - de Estimación de Alava:

(1). Véase el art. 151,1 de la LGT.

Dentro de la discrecionalidad administrativa caben distinguirse dos matices fundamentales:

- una discrecionalidad jurídica o general, que es aquel caso en que la norma da una posibilidad de opción. Por ejemplo, opción entre si el Jurado interviene o no.
- una discrecionalidad técnica, que se da en aquellos casos en que los órganos administrativos utilizan procedimientos distintos a los jurídicos para calificar los hechos concretos. Esta discrecionalidad requiere que se haya ejercitado la discrecionalidad jurídica en un sentido positivo (en el ejemplo anterior, que se decida la intervención del Jurado) y, a partir de entonces, el órgano puede actuar discrecionalmente en su técnica.

Pues bien, es dentro de esta última clase de discrecionalidad donde debe encuadrarse la discrecionalidad tanto del Jurado - de Estimación de Alava, como de los Jurados Tributarios, y, - por tanto, hay que decir que esta discrecionalidad del Jurado no se identifica con la discrecionalidad administrativa, sino con la discrecionalidad administrativa-técnica.

Conviene matizar claramente que la discrecionalidad no es - igual a la arbitrariedad, porque cualquier actividad discrecional es siempre reglada, es decir, tiene unos límites impuestos por las normas jurídicas.

(2). Idéntico principio rige para los Jurados Tributarios, y así lo consagra el art. 148,1 de la LGT.

- un Presidente, que será el Diputado Presidente de la Comisión de Hacienda y Patrimonio, y que, en caso de ausencia, cualquiera que sea la causa que la motive, será sustituido por el que ocupe su lugar en la Comisión de Hacienda y Patrimonio.
- un Secretario, que será el Jefe de la Sección que tenga a su cargo el Impuesto a que se refiera la actuación del Jurado.
- seis vocales, de los cuales tres representaran a la Diputación (un Diputado de los integrantes de la Comisión de Hacienda y Patrimonio, el Letrado-Jefe de Hacienda y el Jefe de la Sección correspondiente al Impuesto a que la reclamación se refiera) y tres a los contribuyentes (uno designado por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Alava, otro por la Organización Sindical y el tercero por la Cámara Oficial de la Propiedad Urbana).

Los representantes de los contribuyentes y los respectivos suplentes son nombrados por el Presidente de la Diputación, a propuesta de las entidades citadas y su mandato durará dos años, sin que puedan ser propuestos ni nombrados para el periodo bienal inmediato siguiente (art. 7 del Reglamento).

E) Unidad.

En el ámbito del Derecho común este principio viene expresamente recogido en el art. 148,2 de la LGT al decir que el Jurado Tributario será único para todos los tributos. Este principio, - llevado a la práctica, quiere decir que no hay un Jurado para cada uno de los impuestos (es decir, un Jurado para el Impuesto Industrial, otro para el Impuesto de Lujo....) sino que un Jurado puede conocer de todos los impuestos sin distinción (1).

En el Derecho Foral esta alusión al principio de unidad no viene tan claramente recogida como en la LGT. Sin embargo, tampoco es necesaria dicha matización debido a que en Alava hay un so-

(1). Es decir, que el principio de unidad no radica en el número de Jurados, sino en su ámbito de aplicación material.

lo Jurado de Estimación que "tiene competencia para resolver - las controversias que sobre cuestiones de hecho puedan plantearse entre la Diputación y los contribuyentes con ocasión de la - aplicación de los Impuestos exaccionados por aquella". En esta redacción, tanto del art. 1 del Reglamento del Jurado, como del art. 112,1 de la Instrucción Foral General de Alavase está recogiendo el principio de unidad en cuanto que un solo Jurado es - competente para todos los Impuestos exaccionados por la Diputación. (Por el contrario, la LGT se ve obligada a redactar expresamente el principio en su art. 148,2 porque en el territorio - común existe un Jurado Tributario Central y nueve Jurados Tributarios Provinciales) (1).

1.2.- Procedimiento del Jurado de Estimación de Alava:

Dentro del procedimiento de este Jurado, podemos ver tres - fases (2):

- declaración de competencia
- trámites del procedimiento
- impugnación de los acuerdos del Jurado.

Pasemos al examen de cada una de estas fases:

A) Declaración de competencia.

Salvo cuando la competencia del Jurado se entienda automáticamente declarada, será requisito esencial para la intervención del mismo un acto administrativo de declaración de competencia, al igual que ocurre con los Jurados Tributarios.

Se entiende automáticamente declarada la competencia, y no se requiere, por tanto, acto administrativo de declaración de competencia en los siguientes casos (art. 8 del Reglamento):

-
- (1). Estos Jurados Provinciales o Territoriales residen en Barcelona, Bilbao, La Coruña, Las Palmas de Gran Canaria, Madrid, Sevilla, Valencia, Zaragoza y Santa Cruz de Tenerife.
 - (2). Esta materia, referida a los Jurados Tributarios, la regula la LGT en los arts. 149 y 150 y ha sido reglamentada por el Decreto de 6 de mayo de 1965, donde también pueden distinguirse estas tres fases.

- cuando en el sistema de estimación objetiva la Comisión de Evaluación, constituida al efecto, no llegara a un acuerdo sobre la cifra global de ingresos o bases correspondientes al Colegio, Gremio o Agrupación.
- siempre que los contribuyentes interpongan recurso contra la base o cuota que se les asigne en el sistema de estimación objetiva.

El acto administrativo de declaración de competencia lo dicta el Letrado-Jefe de Hacienda de la Diputación, y puede solicitarse por la Oficina Gestora del impuesto o por los contribuyentes.

Antes de dictarse la declaración de competencia, se da traslado de la petición a la parte que no ha solicitado la intervención del Jurado, para que en el plazo de quince días formule las alegaciones que estime oportunas sobre la procedencia o improcedencia de la declaración. Transcurrido dicho plazo, y oídas las alegaciones que se hubiesen formulado, el Letrado-Jefe de Hacienda, dictará la resolución que proceda en el término de veinte días. Dicha resolución será motivada y se notificará en debida forma a las partes interesadas (art. 9 del Reglamento).

Contra esta resolución, tanto si declara la competencia como la incompetencia del Jurado, puede recurrirse ante la Presidencia de la Diputación en el plazo de quince días siguientes al de la notificación de la misma. El recurso será resuelto por la Presidencia en el plazo de un mes.

Contra este acuerdo podrá interponerse recurso ante la Diputación en el plazo de un mes, teniendo dicha Diputación que dictar la resolución procedente en el término de dos meses.

El acuerdo de la Diputación será impugnabile en vía contencioso-administrativa (art. 10 del Reglamento).

El art. 11 del Reglamento establece que cuando se declare por el Letrado-Jefe de Hacienda la competencia del Jurado de Estimación y su resolución fuese impugnada por los contribuyentes, la Oficina Liquidadora del Impuesto podrá practicar, de oficio, y siempre que no lo hubiera hecho antes, una liquidación cautelar del Impuesto teniendo en cuenta las bases tributarias que se hayan determinado en periodos anteriores y las declaradas por el

contribuyente (1).

Una vez firme el acto de declaración de competencia se puede considerar iniciada la tramitación del procedimiento.

B) Trámites del procedimiento.

Ya firme el acto de declaración de competencia, o formulado el recurso pertinente por el contribuyente cuando no sea preciso efectuar tal declaración por entenderse que la tiene automáticamente declarada el Jurado, el Secretario del Jurado solicitará dictamen de la Inspección de Tributos de la Diputación - así como cuantos antecedentes e informes se consideren precisos para el conocimiento de los hechos sometidos al examen y resolución del Jurado.

Cuando se trate de resolver recursos de agravio comparativo y por aplicación indebida de los índices básicos y correctores o de las reglas de distribución, podrá figurar el informe que emita la Comisión Ejecutiva del Convenio o Evaluación Global, según los casos, en el cual se señalará si debe ser disminuida, aumentada, conmutada o mantenida la base o cuota asignada al recurrente.

Tanto el dictamen de la Inspección de Tributos como el informe de la Comisión Ejecutiva, de solicitarse, serán evacuados en el plazo de quince días (art. 12 del Reglamento).

Una vez recibido por el Secretario todo el expediente, junto con los informes y antecedentes que a él se incorporen, se pondrá de manifiesto a los interesados para que en el plazo de quince días puedan formular, por escrito, cuantas alegaciones estimen pertinentes y aportar las pruebas convenientes a la mejor defensa de su pretensión.

Cuando haya pluralidad de sujetos interesados el plazo de quince días es común para todos ellos, pudiendo ser prorrogado por siete días más por resolución del Presidente del Jurado.

(1). Véase el art. 62,6 de la Instrucción Foral General de Alava y el epígrafe 11.5 del Capítulo 11 de la presente tesis.

En el caso de que los interesados estimen que el expediente está incompleto podrán, dentro del plazo señalado para formular alegaciones, solicitar del Presidente del Jurado que se aporten al mismo los datos o documentos que estimen pertinentes, teniendo carácter discrecional la resolución de dicha solicitud.

En el caso de que se accediera a la solicitud se completará el expediente con los datos o documentos señalados en el inrro--rrogable plazo de quince días. Si fuese denegada se reanudará - automáticamente el plazo de alegaciones suspendido entre la fe--cha de formulación de la solicitud y la de notificación de la re--solución denegatoria (art. 13 del Reglamento).

Terminada esta tramitación, el Secretario la pondrá en cono--cimiento del Presidente para que éste proceda a convocar el Jura--do de Estimación. Las sesiones del Jurado se convocaran, pues, - por su Presidente y con setenta y dos horas de antelación, como mínimo, a la señalada para su celebración, remitiendo, al propio tiempo, el orden del día (1).

El Jurado se entenderá válidamente constituido, pudiendo en consecuencia deliberar y adoptar acuerdos, cuando asistan a la - sesión la mayoría absoluta de sus miembros; estas deliberaciones que aquí se hagan sólo podrán referirse a los asuntos comprendi--dos en el orden del día, salvo declaración expresa de urgencia - que deberá adoptarse con el voto favorable de la mayoría de los asistentes (2).

El Jurado adoptará sus acuerdos en c--onsecuencia inspirándose en criterios de equidad. Estos acuerdos se adoptaran por ma--yoría de votos de los asis--tentes, siendo de calidad el voto del Presidente. Los miembros del Jurado no podran, en ningún caso, - abstenerse de votar, pero sí pueden hacer constar en acta su vo--to contrario al acuerdo adoptado y los motivos en que se funden (3).

(1). Véanse los arts. 14 y 15 del Reglamento del Jurado de Esti--mación de Alava.

(2). Véanse los arts. 16 y 17 del Reglamento del Jurado de Esti--mación de Alava.

(3). Véanse el art. 18 del Reglamento del Jurado de Estimación - de Alava.

El fundamento de los acuerdos del Jurado y el de los votos que sus miembros emitan se mantendrá reservado y solo podrá ser conocido por la Diputación al resolver los recursos que se interpongan (art. 20 del Reglamento).

De cada sesión del Jurado se levantará acta por el Secretario, en la que deberá consignarse fecha y hora en que se haya celebrado, miembros asistentes a la misma, reseña de los expedientes que hayan sido objeto de exámen, los acuerdos adoptados en relación con los mismos y, en su caso, los votos contrarios que se emitan cuando un miembro del Jurado quiera hacer constar en acta su voto contrario al acuerdo adoptado y los motivos en que se funda.

Los acuerdos del Jurado se notificarán en debida forma a la Oficina Gestora del Impuesto de que se trate y a los interesados, a los efectos procedentes (1).

C) Impugnación de los acuerdos del Jurado.

El art. 22 del Reglamento establece que los acuerdos del Jurado de Estimación de Alava que se dicten sobre cuestiones de hecho no serán susceptibles de recurso alguno. Por tanto, la regla general es la imposibilidad de interponer reclamaciones contra dichos acuerdos.

Sin embargo, hay una única excepción a éste regla y es la que recoge el art. 23 del Reglamento al establecer que los interesados podrán interponer recurso ante la Diputación en el plazo de un mes, contado desde el día siguiente al de la fecha de la notificación del acuerdo del Jurado, en los siguientes casos:

- cuando el acuerdo del Jurado se haya extendido a cuestiones de Derecho.
- cuando el acuerdo haya sido adoptado con quebrantamiento o vicio de cualquiera de los trámites del procedimiento, si éstos se han producido con posterioridad a la declaración de competencia y supuesto indefensión del contribuyente.

(1). Véanse los arts. 20 y 21 del Reglamento del Jurado de Estimación de Alava.

Estos recursos serán resueltos por la Corporación en el - plazo de dos meses, entendiéndose desestimados tácitamente si llegado el término del mismo no hubiese recaído resolución expresa.

No serán recurribles en ningún caso, las liquidaciones que practique la Oficina Gestora del Impuesto de que se trate, como consecuencia de un fallo firme del Jurado o de la Diputación Foral (art. 24 del Reglamento) (1).

1.3.- Consideraciones finales.

Toda la regulación que sobre el tema del Jurado de Estimación de Alava hace el Reglamento de 25 de noviembre de 1975 es aplicable a aquellos expedientes en los que la declaración de - competencia en favor del Jurado de Estimación ha tenido lugar - con anterioridad de la fecha de entrada en vigor del mismo, puesto que, así lo establece la Disposición Transitoria de dicho Reglamento.

- (1). En los Jurados Tributarios se dan algunas circunstancias diferentes en relación con lo que ocurre cuando se trata del Jurado de Estimación de Alava. Por ejemplo: ante los acuerdos que adopten los Jurados Territoriales en primera pero - no única instancia, cabe recurso de alzada ante el Jurado Central. Cuando se trate de acuerdos de los Jurados Territoriales en única instancia y de acuerdos del Jurado Central, dictados sobre las cuestiones de hecho propias de su competencia no cabe recurso alguno (ni siquiera el contencioso-administrativo) salvo las excepciones siguientes en que queda abierta la vía contencioso-administrativa:
- los adoptados con quebrantamiento o vicio de cualquiera - de los trámites del procedimiento, posteriores al acto de declaración de competencia, que hayan producido indefensión del contribuyente o hayan lesionado los derechos de la Administración.
 - los acuerdos que se hayan extendido a cuestiones de Derecho.
 - los acuerdos que resuelvan recursos por aplicación indebida de las reglas de distribución.

Aparte de esto, el Abogado del Estado que actúa como Secretario de los Jurados Territoriales podrá recurrir en alzada - ante el Jurado Central cuando estime que en el expediente no existen elementos de juicio suficientes para que el Jurado - pueda adoptar un acuerdo en conciencia o cuando éste sea a - su juicio notoriamente contrario a la equidad.

Ello no obstante, y al igual que ocurre con el Jurado de Estimación de Alava, no serán recurribles las liquidaciones - practicadas por la Administración, como consecuencia de las resoluciones firmes de un Jurado Tributario.

Nos encontramos, pues, ante un caso de retroactividad - de una norma tributaria, cosa que no debe extrañarnos, puesto que si bien es cierto que en el campo del Derecho Tributario rige el principio de irretroactividad, habiendo reiterada jurisprudencia en este sentido (1), las disposiciones transitorias suponen una excepción a esta regla, ya que al tratarse de normas que señalan las disposiciones que han de regir situaciones que existen ya en el momento de producirse un cambio legislativo, es decir, cuando aparece una nueva ley, están regulando situaciones anteriores a su promulgación.

El Reglamento deroga en su Disposición Final primera, el acuerdo de 26 de febrero de 1974 (2) así como cualquier otra - disposición que emane de la Diputación Foral de Alava y que se oponga al referido Reglamento.

(1). Véanse entre otras muchas, las sentencias de 5, 17 y 18 de marzo de 1960, 27 de abril de 1960, 7 de mayo de 1960; 15 de febrero, 29 de septiembre y 17 de octubre de 1961; 3 de octubre de 1962; 3 de mayo de 1963; 10 de abril de 1967 y 29 de mayo de 1969.

(2). En este acuerdo de 26 de febrero de 1974 se regulaba todo lo referente al Jurado de Estimación de Alava, hasta que apareció el Reglamento de 25 de noviembre de 1975 que venimos analizando y que es el actualmente vigente.

La entrada en vigor del Reglamento se produce el 1 de enero de 1976, con lo cual su vigencia será solamente de un año, a no ser que en 1977 se firme un nuevo Concierto con Alava, en cuyo caso es fácil presumir que dicho Reglamento continuará su vigencia dentro del nuevo Concierto.

Por lo que respecta a la naturaleza jurídica del Jurado - de Estimación de Alava pueden mantenerse las mismas posturas - que se han mantenido en el caso de los Jurados Tributarios, es decir (1):

- la de considerarlos órganos jurisdiccionales
- la de considerarlos órganos periciales o arbitrales
- la de considerarlos órganos administrativos.

2.- El régimen de Evaluaciones Globales.

La Diputación de Alava ha publicado unas Normas para la Aplicación del Sistema de Evaluación Global, con fecha 25 de noviembre de 1975, en las cuales se regula todo lo referente a este sistema de estimación objetiva.

El régimen de Evaluación Global se aplica en Alava al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y a la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial (art. 1 de las Normas), - realizándose las evaluaciones por períodos anuales y con un ám-

-
- (1). En este sentido pueden consultarse las siguientes obras:
ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "La prueba en Derecho Fiscal" Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, - año 1958, pág. 191. ARIAS VELASCO, J. y CARRAL LARRAURI, N.: "Manual de Procedimientos Tributarios". Ediciones Santillana, S.A. Madrid, 1.968, pág. 322. AMOROS, N.: "Los Jurados Fiscales", en la Revista Impuestos de la Hacienda Pública, año 1.950. DE JUAN, J.L.: "Los Jurados Fiscales" VII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Edifinan, Madrid, - 1959. GONZALEZ PAEZ, E.: "Recursos y Garantías del contribuyente en material fiscal". Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1972, pág. 94. LOPEZ BERENGUER, J.: "Los Jurados - Tributarios". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963, pág. 40. PERULLES PASSAS, J.J.: "La reforma del sistema tributario y los Jurados". Comentarios a la Ley de Reforma del Sistema Tributario de la Inspección General del Ministerio de Hacienda, 1965, pág. 682.

bito provincial o local exclusivamente (art. 4 de las Normas) (1).

2.1.- Composición de las Comisiones de Evaluación.

Las Evaluaciones Globales se llevan a cabo por unas Comisiones (que equivalen a las llamadas Juntas Mixtas del territorio común), cuya composición es la siguiente (art. 10 de las Normas) (2):

- a) un Presidente, que será el Diputado-Presidente de la Comisión de Hacienda y Patrimonio de la Diputación Foral y - que será sustituido por uno de los Diputados que forman dicha Comisión.
- b) tres representantes de la Diputación que serán:
 - el Jefe de Hacienda de la Diputación Foral
 - un Inspector al servicio de la Corporación
 - el Jefe de la Sección de Impuestos Directos, o persona en quien los anteriores deleguen.
- c) tres representantes de los contribuyentes, denominados - Comisionados.

Recibirá el nombre de Ponente el Inspector al servicio de la Diputación que dirija los estudios y actuará como Secretario de la Comisión el Jefe de la Sección de Impuestos Directos.

- (1). El ámbito de las Evaluaciones Globales en el Derecho Tributario común puede ser nacional, regional o local, siendo, - en definitiva, la importancia de los contribuyentes de una zona la que determinará que se celebre una Junta independiente para ellos o se les integre en otra Junta de otra demarcación territorial.
- (2). La composición de las Juntas Mixtas es un tanto diferente, ya que están formadas por:
 - un Presidente que será funcionario de Hacienda.
 - la ponencia, integrada por funcionarios de Hacienda, en número que nunca podrá ser inferior a tres, y que se encarga de realizar los estudios económicos e investigaciones necesarias.

El art. 11 de las Normas, por su parte, dispone que cuando el número de contribuyentes de un Colegio, Gremio o Agrupación que no haya renunciado o haya sido excluido de la evaluación global sea igual o inferior al de los representantes de la Diputación, actuarán todos ellos en calidad de Comisionados.

2.2.- Nombramiento de Comisionados.

Los comisionados serán elegidos por los contribuyentes a través del Colegio Profesional, Organización Sindical u otras Agrupaciones oficialmente reconocidas, según los casos, en número de seis, tres con carácter de titulares y otros tres como suplentes, pudiendo únicamente ser designados para este cargo los contribuyentes del grupo respectivo (art. 12 de las Normas).

El número 2 del artículo 12 de las Normas se preocupa porque en la Comisión se hallen representados tanto los contribuyentes de menor capacidad económica como los de mayor nivel de ingresos, y, a tal efecto, dispone que se procurará elegir un comisionado titular y otro suplente en representación de cada uno de los tres niveles económicos en que pudieran dividirse los integrantes del Colegio, Gremio o Agrupación de que se trate en razón a los ingresos o bases individuales (1) imputados en la evaluación global del año anterior a la última que se hubiere realizado, o bien atendiendo a otras categorías que pudieran establecerse:

No podrán ser designados Comisionados (art. 13 de las Normas):

-
- un número de representantes de los contribuyentes, igual al número de funcionarios de la ponencia y, que también se llaman comisionados.
 - el asesor, cuando haya sido nombrado por los contribuyentes conforme a las normas que se dictan en cada caso.
 - un secretario.

(1). Ingresos en el IRTP y bases individuales en la Cuota de Beneficios del I.I. ya que en el caso del IRTP se determinan ingresos y, en el I.I. lo que se determinan son Bases, exactamente igual que ocurre en la Evaluación Global del territorio común (véanse los art. 2 y 3 de las Normas).

- aquellos que no hubiesen ejercido la profesión o actividad objeto de la Evaluación Global de que se trate en el período correspondiente.
- los empleados de provincia, funcionarios del Estado, Organismos Autónomos, Corporaciones Locales, Cámaras Oficiales, Organización Sindical y, en general, todos a quienes afecten incompatibilidades legales.
- aquellos que hayan sido declarados en quiebra o concurso (salvo rehabilitación) o en interdicción civil y los que habitualmente no esten al corriente en el pago de sus deudas tributarias (1).

El cargo de comisionado es obligatorio y gratuito, y las personas que resulten elegidas no podrán ser sustituidas en ninguna de sus funciones por otras personas, salvo en caso de ausencia o enfermedad, en que lo serán por sus respectivos suplentes (art. 14 de las Normas).

La duración en el cargo para los Comisionados coincidirá con el período en que se realicen las actuaciones y trámites del procedimiento de la evaluación global de que se trate.

2.3.- Sesiones y actas de las Comisiones de Evaluación.

El Presidente de la Comisión convocará a esta con tres días de antelación, como mínimo, a la fecha señalada para su celebración, y señalará las materias a tratar y el orden de los debates. Asimismo le corresponde al Presidente decidir el momento en que ha de darse por terminada la sesión (art. 15 de las Normas).

Para que la Comisión esté válidamente constituida deberán concurrir a la misma, como mínimo, además del Presidente y Secretario, el Inspector Ponente y dos de los Comisionados designados al efecto (art. 16 de las Normas).

De cada una de las sesiones celebradas se levantará un acta por el Secretario, que será firmada por el Presidente, Secre-

(1). Véase el art. 42,2 de la Instrucción Foral General de Impuestos de Alava y el apartado 11.2 del Capítulo VI de esta tesis.

tario y los Comisionados asistentes a la misma, y en la que se harán constar, al menos, los siguientes datos (art. 17 de las Normas):

- fecha y hora de su celebración
- personas asistentes a la misma y calidad con que lo han hecho
- asuntos tratados y,
- resultados de los acuerdos.

2.4.- Forma de realizar las evaluaciones:

Los Comisionados deberán proponer al Inspector Ponente, - en el plazo de veinte días hábiles, contados a partir del siguiente a su nombramiento, los índices básicos y de corrección apropiados a la actividad o profesión a que la evaluación se refiera, así como la valoración general a atribuir a tales índices.

En el caso de que dichos índices no fuesen admitidos, o se estimare que son insuficientes para realizar una imputación equitativa del beneficio global o que no son los más representativos de la profesión o actividad de que se trate, los índices los fijará el Inspector, de oficio o de acuerdo con los Comisionados.

De igual forma se procederá en el caso de que los índices propuestos por los Comisionados se admitan, pero sin embargo, - su valoración no se estime correcta (art. 18 de las Normas).

Los Comisionados y el Inspector Ponente procederán por separado a realizar los estudios económicos necesarios para determinar la cifra de ingresos brutos o beneficio global (según se trate del IRTF o del I.I.) correspondiente a la profesión o actividad de que se trate.

Los Comisionados están investidos de los siguientes derechos y deberes para poder realizar su misión (1):

(1). Véase el art. 43 de la Instrucción Foral General de Alava y el apartado 11.2 del Capítulo VI de la presente tesis.

- recabar de los sujetos pasivos y entidades privadas cuantas informaciones consideren precisas para el mejor cumplimiento de sus funciones
- proponer a la Diputación la práctica de las averiguaciones y pruebas que consideren oportunas
- cumplir su cometido con la máxima lealtad hacia la Diputación Foral y hacia sus grupos o Colegios,
- guardar secreto profesional en los mismos términos que los funcionarios de la Administración Tributaria de la Diputación.

Por su parte, la Administración Tributaria de la Diputación podrá, en cualquier momento, recabar de los contribuyentes sujetos a evaluación global cuantos datos considere oportunos al objeto de realizar los estudios necesarios. A tal fin, siempre que lo estime conveniente, remitirá a los interesados sujetos a evaluación global por la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial, los correspondientes impresos, que deberán serle devueltos, debidamente cumplimentados, en el plazo que se les señale.

El art. 20,2 de las Normas establece que la falta de devolución de tales impresos, así como el falseamiento por parte de los contribuyentes de los datos consignados en los mismos, podrá ser sancionada con multa de 250 a 2.000 ptas. que se podría elevar de 2.000 a 10.000 ptas. en caso de reincidencia.

De todas formas, esta sanción no es automática por el hecho de no devolver los impresos o de devolverlos falseados, sino totalmente discrecional por parte de la Administración, ya que el art. 20 dice que "podrá ser sancionada...." y no "se sancionará....".

Una vez que han concluido los estudios necesarios, el Inspector Fonente, bien por sí mismo, o a iniciativa del Jefe de la Sección de Impuestos Directos convocará a los Comisionados para la celebración de la Comisión de Trabajo, que se entenderá válidamente constituida cuando acudan a la misma, al menos, el Ponente en representación de la Diputación, y dos Comisionados, - en representación de los contribuyentes.

Cuando la Comisión de Trabajo llegue a un acuerdo unánime - entre todos los asistentes a la misma, respecto a la cifra de ingresos brutos o base global correspondiente al Colegio, Gremio o Agrupación de que se trate, dicha cifra se entenderá automáticamente aprobada poniéndose tal circunstancia en conocimiento del Presidente de la Comisión de Evaluación, puesto que no es necesario convocar y reunir a esta última (art. 21 de las Normas).

En el supuesto de que en la Comisión de Trabajo no se logra un acuerdo unánime sobre la cifra expresada, también se pondrá el hecho en conocimiento del Presidente de la Comisión de Evaluación, para que proceda a convocar la misma (1).

Una vez que se ha reunido la Comisión de Evaluación se procederá al examen y consideración de los estudios y propuestas efectuadas por el Inspector Ponente y los Comisionados en relación a los ingresos brutos o bases globales correspondientes a la profesión o actividad de que se trate, entendiéndose aprobada aquella cifra a la que la mayoría de los representantes de la Diputación y de los contribuyentes, en votaciones separadas, presen su conformidad.

Cuando en la sesión no se llegue a un acuerdo sobre la ci--fra global, el art. 22 de las Normas, determina que el Presidente dará por concluida la reunión, señalando, en el propio acto, día y hora para celebrar sesión extraordinaria, al objeto de que tanto por los Comisionados como por el Inspector Ponente se realicen nuevos estudios y pueda llegarse a la aprobación de la ci-fra global.

La determinación de esta cifra corresponderá al Jurado de - Estimación de Alava en los casos siguientes (art. 23 de las Nor-mas):

-
- (1). De toda Comisión de Trabajo que se celebre, hay que levantar un acte por el Inspector Ponente, que firmaran todos los asis-tentes y en la que se hará constar los siguientes datos: fe-cha y hora de su celebración, personas asistentes a la misma y calidad con que lo han hecho, asuntos tratados, y resulta-do de los acuerdos.

- cuando no concurren a la sesión de la Comisión de Evaluación el número necesario de contribuyentes para que ésta quede válidamente constituida
- cuando el Presidente considere que los Comisionados no prestan la colaboración precisa para lograr un acuerdo
- cuando resulten infructuosas las actuaciones de la Comisión de Evaluación en orden a aprobar la cifra global de ingresos o bases.

Siempre que se de alguna de estas circunstancias, el Secretario de la Comisión remitirá al Presidente del Jurado una memoria con todo lo actuado, en la que consten los antecedentes, estudios económicos realizados sobre la actividad de que se trate, cifras propuestas y resultados de las votaciones realizadas. Con todos estos datos, el Presidente del Jurado procederá a convocar la sesión del mismo para la fijación de la cifra definitiva.

Tanto si la cifra de ingresos o bases ha sido acordada por la Comisión, como si ha sido fijada por el Jurado, hay que dar cuenta de ella a la Corporación (art. 24 de las Normas).

Una vez que esta cifra ha sido aprobada procede hacer la imputación individual de la misma a los contribuyentes a que la evaluación global se refiera. Esta imputación individual, que se hará mediante la aplicación de las reglas de distribución previamente fijadas, puede corresponder a los Comisionados constituidos en Comisión Ejecutiva, o a la Administración Tributaria Provincial.

Cuando corresponda a los Comisionados, éstos deberán remitir a la Sección de Impuestos Directos de la Diputación, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a aquel en que tuvo lugar la sesión, ordinaria o extraordinaria, en la que se aprobó la cifra global correspondiente, los documentos y listas en que figure la imputación individual efectuada a cada uno de los contribuyentes que formen parte del Colegio, Gremio o Agrupación, al objeto de que, previo exámen y comprobación de la distribución realizada, se proceda a la práctica de la liquidación reglamentaria procedentes y a su notificación a los interesados.

La imputación individual corresponderá hacerla a la Administración Tributaria Provincial en los siguientes casos (art. 27 - de las Normas):

- cuando la cifra global de ingresos o bases sea fijada por el Jurado de Estimación de Alava
- cuando lo soliciten expresamente los Comisionados al término de la sesión de la Comisión de Trabajo o de Evaluación Global en la que se hubiese aprobado la cifra correspondiente al Colegio, Gremio o Agrupación.
- cuando transcurra el plazo señalado para que los Comisionados remitan a la Sección de Impuestos Directos de la Diputación las listas correspondientes con la imputación individual, y aquellos no hayan hecho tal remisión.

2.5.- Recursos del contribuyente.

El art. 28 de las Normas establece que los contribuyentes - cuyas bases o ingresos hubiesen sido determinados por el procedimiento de evaluación global, podrán interponer contra la liquidación que la Oficina Gestora del Impuesto les gire uno de los siguientes recursos (1):

- Inclusión indebida en la Evaluación Global de que se trate.
- Agravio absoluto.
- Agravio comparativo.
- Aplicación indebida de los índices básicos y correctores y reglas de distribución.

Todos estos recursos deben formularse en el plazo de quince días hábiles, contados desde el siguiente a aquel en que fuera notificada la liquidación, sin que su interposición interrumpa el plazo para hacer efectiva la deuda tributaria.

(1). En el régimen de Evaluaciones Globales dentro del territorio común, tenemos los siguientes recursos: agravio comparativo, agravio absoluto y aplicación indebida de las reglas de distribución. Dentro de este tema puede consultarse la obra de: EDUARDO GONZALEZ PAEZ, "Recursos y garantías del contribuyente en materia fiscal", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972

Los contribuyentes deberán acompañar el recurso de cuantos medios de prueba estimen convenientes en apoyo de su pretensión (art. 28,3 de la Instrucción).

Vamos a ir viendo cada uno de estos recursos en particular:

A) Recurso por inclusión indebida en la Evaluación Global de que se trate:

Este recurso deberá basarse en una de las causas siguientes (art. 29 de las Normas):

- no ejercer actividad alguna sometida al Impuesto o, aún, - ejerciéndola, ser esta distinta de la correspondiente a la evaluación de que se trate.
- haber cesado en la práctica de la actividad o ejercicio profesional con anterioridad al ejercicio a que la evaluación global se refiera.
- hallarse sometido a estimación directa de ingresos o rendimientos.
- estar indebidamente incluido en la evaluación global por - cualquier otra causa.

El recurso se tramitará por la Oficina Liquidadora del Impuesto, que recabará informe del Inspector Ponente y, si lo considera oportuno, del Gremio, Agrupación o Colegio Profesional de que se trate o de la Comisión Ejecutiva de la Evaluación Global. Concluido el expediente, la Oficina dará traslado del mismo al Presidente de la Diputación, quien resolverá lo que estime procedente (art. 33,1 de las Normas).

B) Recurso de agravio absoluto:

Este recurso ha de fundarse en que la base que se le ha asignado al contribuyente es superior a la que resultaría por aplicación estricta de las normas reguladoras del Impuesto.

El interesado debe señalar en su escrito los hechos en que se funda e indicar la base o cuota que considera procedente (art. 30,2 de las Normas).

Cuando se interpone este recurso y existen pruebas suficientes se tramitará, al igual que pasaba con el recurso por inclusión indebida en la Evaluación Global de que se trate, por la Oficina Liquidadora del Impuesto, que recabará informe del Inspector Ponente y, si lo considera oportuno, del Gremio, Agrupación o Colegio Profesional de que se trate o de la Comisión Ejecutiva de la Evaluación Global. Una vez concluido el expediente, la Oficina lo trasladará al Presidente de la Diputación, quien resolverá lo que estime procedente (1).

En el caso de que no existan pruebas suficientes, los recursos de agravio absoluto se resuelven por el Jurado de Estimación de Alava (2).

A efectos de determinar si existen o no pruebas suficientes, una vez que se ha planteado el recurso por agravio absoluto, debe atenderse a la contabilidad llevada por el contribuyente con arreglo a los preceptos del Código de Comercio (3), o al amparo de normas especiales, así como a las deficiencias que se observen en la misma. A tal objeto, el art. 33,3 de las Normas, dice que se dará traslado de la reclamación a la Inspección de los Tributos que deberá emitir informe en el plazo de un mes, indicando la existencia o no de tales pruebas.

C) Recurso de agravio comparativo:

Este recurso tiene su fundamento en el hecho de que han sido asignados al sujeto pasivo unos ingresos o una base desproporcionadas en relación con las que se hayan señalado a otro u otros contribuyentes de similar categoría o rendimientos comprendidos en la misma Evaluación.

-
- (1). En el territorio común este recurso se interpone ante los Administradores de Tributos o de Impuestos Inmobiliarios cuando existan pruebas suficientes.
 - (2). Cuando no existen pruebas suficientes, resuelven, en territorio común, los Jurados Tributarios.
 - (3). Véase la Reforma que del Título III del Libro I del Código de Comercio, ha realizado la Ley 6/1973, de 21 de julio (BOE. de 24 de julio).

El escrito al contribuyente deberá señalar, de forma expresa, aquel o aquellos contribuyentes con los que deba efectuarse la comparación, tramitándose en otro caso el recurso como si se tratase de un agravio absoluto (art. 31,2 de las Normas).

Este recurso de agravio comparativo será resuelto, en todo caso, por el Jurado de Estimación de Alava, según dispone el art. 33,2 de las Normas (1).

D) Recurso por aplicación indebida de los índices básicos y correctores o reglas de distribución:

Este recurso debe basarse en que no han sido debidamente aplicados los índices básicos o de corrección, al objeto de fijar la base imponible correspondiente al reclamante.

Dicho reclamante deberá señalar necesariamente en su escrito la regla o reglas de distribución que se consideran infringidas, así como la aplicación que él considera correcta, con indicación, en todo caso, de la base resultante (art. 32 de las Normas). En caso de omitirse cualquiera de estos requisitos, el recurso se tramitará como si fuese de agravio absoluto.

El órgano que debe resolver este recurso, a tenor del art. 33,2 de las Normas, es el Jurado de Estimación de Alava (2).

2.6.- Minoraciones de bases.

El art. 34 de las Normas para la aplicación del sistema de Evaluación Global contempla el caso de que se produzcan minoraciones en las cifras de ingresos o bases globales como consecuencia de la resolución de recursos y de imputaciones a personas cuyo domicilio se desconozca o que hayan cesado en el ejercicio de la actividad.

Estas minoraciones, según establece el referido artículo, podrán repercutirse sobre el Colegio, Gremio o Agrupación correspondiente en el ejercicio siguiente a aquel en que las mismas se produzcan.

(1). En territorio común los resuelven los Jurados Tributarios.

(2). En el Derecho Tributario común, este recurso lo resuelven los Jurados Tributarios.

2.7.- La Evaluación Global en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

El art. 2 de las Normas para la aplicación del sistema de - Evaluación Global dice que estarán sometidos al régimen de estimación objetiva en la determinación de ingresos (1) por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, los profesionales en general, con las siguientes excepciones (2):

- los profesionales (para cuotas devengadas a partir de 1 de enero de 1974) cuya cifra de ingresos computables en un determinado año exceda de 250.000 ptas.
- los profesionales cuya cifra de ingresos sea o haya sido estimada en cantidad igual o superior a un millón de pesetas - en el ejercicio de 1973 o siguientes (3)
- los Notarios y Corredores Oficiales de Comercio (4)
- los Habilitados o Apoderados de Clases Pasivas
- aquellas actividades profesionales que determine la Diputación.

A efectos de determinar los contribuyentes sujetos a evaluación global en este Impuesto, el Colegio o Agrupación Profesional de que se trate deberá remitir a la Sección de Impuestos Directos de la Diputación Foral, en el plazo de treinta días contados desde el requerimiento que a tal fin se les efectue por la misma, - una relación nominal de sus colegiados o miembros que hubieran - ejercido en territorio alavés la actividad profesional correspondiente en la anualidad anterior, expresando detalladamente los si

- (1). Observemos como en el IRTP la estimación objetiva no determina directamente B.I., sino solamente ingresos, al igual que ocurre con este impuesto dentro del régimen tributario común.
- (2). Véanse los arts. 35 y 37 del Reglamento del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal aprobado por la Excm. Diputación Foral de Alava en sesión celebrada el 30 de Septiembre de 1975, siendo Presidente D.MANUEL MARIA LEJARRETA ALLENDE y Secretario D.ANTONIO MARIANO MILLAN LOPEZ.
- (3). Por razón de la cuantía, la Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1973 (BOE.de 17 de enero de 1974), excluye de la Evaluación Global en el territorio común, con una cifra de ingresos imputados superior o igual a 200.000 ptas.
- (4). Igual ocurre en el Derecho Tributario común.

guientes extremos referidos a cada contribuyente (art. 5 de las Normas):

- su domicilio
- el número del Documento Nacional de Identidad
- si es, o no, titular de familia numerosa, especificando, en caso afirmativo, la categoría de la misma.

En el caso de que se hubieran producido altas o bajas en el curso del período a que la evaluación se refiera, se hará constar en la relación la fecha en que el alta o baja se produjo. El art. 6 de las Normas añade, por su parte, que aunque alguno de los contribuyentes que forme parte del Colegio o Agrupación hubiera sido o sea excluido de Evaluación Global y sometido a estimación directa de ingresos, deberá figurar en la relación que se confeccione, pero explicando su situación.

De igual manera deben también consignarse en la relación todos aquellos que no ejerzan la profesión libremente, debiendo consignarse tal circunstancia.

Siempre que alguno de los contribuyentes sea excluido o se oponga a su inclusión en la lista definitiva, se dará cuenta a la Inspección de Tributos de la Diputación al objeto de que la misma practique la comprobación o investigación procedente y extienda, en su caso, el acta que corresponde.

De igual forma se procederá en el supuesto de que una vez realizada la Evaluación Global correspondiente al Colegio o Agrupación de que se trate, se descubra por la Administración Tributaria Provincial que algún contribuyente no ha sido incluido en la misma, debiendo estarlo (art. 9 de las Normas).

El art. 19 de las Normas, señala, por su parte cuáles pueden ser los índices básicos y correctores que se pueden aplicar a la evaluación global del IRTP. Estos índices son los siguientes:

a) Índices básicos:

- prestigio profesional y antigüedad en la actividad
- número de poblaciones donde haya ejercido la actividad
- especialización y rendimientos económicos diferenciales - como consecuencia de la misma.

- dedicación exclusiva e íntegra al ejercicio libre de la profesión
- valor de las instalaciones profesionales y de la zona - donde tiene instalado su despacho, oficina profesional o consulta.

b) Índices correctores:

- remuneraciones por trabajos o servicios de naturaleza excepcional o especial
- enfermedad, accidente o incapacidad laboral transitoria que hayan supuesto minoración en los rendimientos normales de la profesión
- número de personas contratadas para el servicio de su actividad profesional o importe de los sueldos y de seguridad social satisfechos,
- menor tiempo de actividad durante el ejercicio evaluado por ser alta o baja durante el mismo
- tipo de clientela del profesional evaluado
- zona menos apta donde tiene instalado su despacho, con--sulta u oficina profesional, para la captación de clientela, cuando afecte al ejercicio de la profesión.

Es de notar que siempre que la Comisión de Evaluación lo estime oportuno podrán subdividirse los contribuyentes, exclusivamente a efectos fiscales de evaluación, en categorías profesionales diferenciadas sustitutivas de las que resultaran mediante la aplicación de índices, puesto que así lo establece el art. 19 de las Normas.

2.8. La Evaluación Global en el Impuesto Industrial, Cuota de - Beneficios:

El art. 3 de las Normas para la aplicación del sistema de - Evaluación Global dice que estarán sujetos al régimen de estima--ción objetiva en la determinación de bases en el Impuesto Indus--trial, Cuota de Beneficios, todos los contribuyentes por dicho Impuesto (1) que no renuncien expresamente al referido régimen, den

(1). Véase el art. 90 del Reglamento del Impuesto sobre Activida-

tro del primer mes de cada período impositivo.

Sin embargo la Diputación podrá excluir del régimen de estimación objetiva, a las personas físicas que ejerzan determinadas actividades, o cuyo volumen anual de operaciones haya superado o supere en lo sucesivo la cifra de 25 millones de ptas., o cuya - B.I. exceda de 300.000 ptas. o satisfaga cuota de Licencia Fiscal por tres o más epígrafes.

Para poder determinar quiénes son los contribuyentes comprendidos en la evaluación global por la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial, la Sección de Impuestos Directos de la Diputación Foral remitirá a la Delegación Provincial de Sindicatos o Agrupación Oficial una relación nominal de los componentes del Gremio o Agrupación de que se trate y cuyas bases hayan de fijarse por dicho procedimiento de evaluación global.

Esta relación nominal se expondrá en el tablón de anuncios del Sindicato o Agrupación correspondiente durante quince días hábiles, al objeto de que los contribuyentes que formen parte del Gremio o Agrupación puedan, dentro del plazo de exposición, solicitar del Presidente de la misma, del Secretario del Sindicato correspondiente o del de la Organización Sindical, que se les incluya en la misma o, previa justificación de su derecho, que se les excluya.

De igual forma, y también dentro del plazo de exposición, los integrantes del Gremio o Agrupación de que se trate, podrán solicitar la inclusión de nuevos contribuyentes en la relación, inclusión que también podrá realizarse de oficio por el Secretario del Sindicato o Agrupación correspondiente (art. 7 de las Normas).

La Organización Sindical o Agrupación Oficial de que se trate deberá remitir a la Oficina Gestora del Impuesto en el plazo de siete días, contados desde el siguiente al del término del período de exposición, la mencionada relación nominal, indicando los contribuyentes que deban ser incluídos o excluidos de la misma, y fundamentando siempre las causas por las que proceda la inclusión o exclusión.

des y Beneficios Comerciales e Industriales (Impuesto Industrial), aprobado por la Excm. Diputación Foral de Alava en sesión celebrada con fecha 30 de septiembre de 1975, siendo Presidente D. MANUEL MARIA LEJARRETA ALLENDE y Secretario D. ANTONIO MARIANO MILLAN LOPEZ.

Cuando la Sección de Impuestos Directos recibe la relación, efectúa las comprobaciones oportunas, pudiendo también incluir - de oficio nuevos contribuyentes en la misma. Una vez hechas estas comprobaciones enviará la lista definitiva de contribuyentes a la Agrupación o Delegación Provincial de Sindicatos, al objeto de que los comprendidos en la misma designen los Comisionados que hayan de representarlos en la Comisión de Evaluación.

Esta designación deberá efectuarse en el plazo máximo de un mes y comunicarse a la Oficina Gestora del Impuesto. Si transcurrido dicho plazo no se han comunicado los nombres de las personas elegidas, los podrá designar la propia Oficina Gestora (art. 8 de las Normas).

Siempre que alguno de los contribuyentes sea excluido o se oponga a su inclusión en la lista definitiva, se dará cuenta a la Inspección de Tributos de la Diputación, para que la misma practique la comprobación o investigación procedente y extienda el acta que corresponda.

La misma forma de proceder se seguirá cuando una vez realizada la evaluación global correspondiente al Gremio o Agrupación de que se trate, la Administración Tributaria provincial descubra que algún contribuyente no ha sido incluido en la misma, cuando debería estarlo.

El art. 19 de las Normas señala, por su parte, cuáles pueden ser los índices básicos y correctores que se pueden aplicar a la evaluación global del I.I. Cuota de Beneficios, y que son los siguientes:

a) Índices básicos:

- coste actual de los elementos afectos a la actividad.
- volúmen total de ventas, de obras, de facturación o de operaciones en el período o el imputable a cada contribuyente por el personal.
- importe de materias primas, energía y combustible empleados.
- número de establecimientos, y su situación, que se destinen a la fabricación, venta o servicios.

- número de empleados afectos a la actividad y su clasificación a efectos laborales.
- superficie de los locales, y su ubicación, afectos a la actividad.
- importe de los sueldos y cargas sociales del personal - afecto a la empresa o actividad.
- valor en renta o en venta de los locales donde se ejerza la actividad.
- beneficio estimado a la actividad, deducido del personal clasificado.
- cualquier otro dato considerado como más significativo o representativo del tipo de actividad que pudiera servir como índice.

b) Índices correctores:

- cargas financieras que pesan sobre el negocio.
- antigüedad de las instalaciones, maquinarias, elementos - de activo fijo, así como del sistema o procedimiento de - trabajo.
- ejercicio de la actividad durante un período menor de un año.
- utilización de medios de transporte propios o ajenos.
- turnos y jornadas extraordinarias en la actividad de que se trate.
- calidad de destajista por cuenta de terceros.
- exclusividad en el uso de sistemas o procedimientos de - producción o de distribución.

2.9.- Consideraciones finales.

La Disposición Final primera de las Normas para la aplicación del sistema de Evaluación Global establece que las mismas entraran en vigor el día 1 de enero de 1976. Esto supone que, en tanto en - cuanto no se produzca un nuevo Concierto en 1977 y se prorrogue la vigencia de estas Normas, las mismas solo tendrán una aplicación -

temporal de un año, puesto que en 1976 finalizan los veinticinco años de duración del Concierto con Alava de 29 de febrero de 1952.

La Diputación Foral de Alava puede aplicar, puesto que así se lo permite la Disposición Final segunda de las Normas, todo lo dispuesto en dichas Normas a aquellas evaluaciones que estén pendientes de realización el día 1 de enero de 1976 (fecha en que entran en vigor las Normas), sin perjuicio de que se reputen válidas todas las actuaciones ya realizadas. Estamos, pues, ante un caso de retroactividad de una norma tributaria, que no supone una vulneración del principio de irretroactividad de las normas tributarias, ya que las Disposiciones transitorias suponen una excepción forzosa a este principio, puesto que han de regir situaciones que existen ya en el momento de producirse un cambio legislativo, es decir, cuando aparece una nueva norma. Esto supone que estén regulando si tuaciones anteriores a su promulgación, es decir, que sean retroac tivas.

Por último, la Disposición Final tercera de las Normas deroga el Acuerdo de 25 de junio de 1974, así como cuantas disposiciones anteriores dictadas por la Diputación Foral de Alava se opongan a lo establecido en las Normas (1).

(1). El Acuerdo de 25 de junio de 1974 daba normas de carácter - transitorio para determinar los ingresos brutos y bases globales en el I.R.T.P. y la Cuota de Beneficios del I.I.

3.- El Régimen de Convenios Fiscales.

El Régimen de Convenios Fiscales está regulado por un Reglamento de 30 de septiembre de 1975, que en su art. 1 establece cómo este régimen se podrá aplicar:

- a) Al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, al Impuesto sobre el Lujo y al Impuesto Especial de Jarabes y Bebidas Refrescantes.
- b) A los recargos que afecten en concepto de Arbitrio Provincial de los Impuestos citados.
- c) A las Percepciones sobre los Productos derivados del Campo.

y añade que todas las normas del Reglamento se entenderán aplicables simultánea y automáticamente, al recargo en concepto de Arbitrio Provincial cuando se devengue.

Los Convenios podrán ser de ámbito provincial o local, según comprendan a contribuyentes y hechos imponibles de todo el territorio provincial o de una determinada localidad de la provincia (art. 2 del Reglamento) (1) y en cuanto a su duración, el art. 6 del Reglamento establece como norma general, que duraran un año natural sin que puedan rebasar el ejercicio económico a que se refieran y sin que puedan entenderse tácitamente prorrogados.

Sin embargo, el párrafo 2 de dicho artículo permite que excepcionalmente puedan tener una duración de dos años cuando, a juicio discrecional de la Diputación, concurren en la actividad de que se trate circunstancias que aconsejen este mayor plazo de vigencia, tales como (2):

-
- (1). En el caso del régimen común, los Convenios pueden ser nacionales, provinciales o locales según el ámbito territorial que tenga la Agrupación solicitante (art. 4 de la Orden de 28 de julio de 1972 BOE. de 9 de agosto).
 - (2). Igual ocurre en el régimen común, siendo el Ministro de Hacienda quien puede establecer convenios bienales (véanse los arts. 7 de la Orden de 28 de julio de 1972 y art. 9 del Decreto-Ley de 3 de octubre de 1966).

- reducida importancia económica de los contribuyentes afectados
- dimensión mínima empresarial
- escaso número de personal empleado en el sector económico
- cualquier otra causa de análoga significación.

Ello no obstante, en tales supuestos se tendrán en cuenta los movimientos en la producción, costes y los precios, modificaciones en la renta monetaria y los demás factores o circunstancias que sean procedentes, por si en un futuro fuese aconsejable reducir el periodo bianual.

Este procedimiento de estimación objetiva que son los Convenios Fiscales tienen carácter voluntario (al igual que ocurre en el régimen común) ya que el art. 1,3 del Reglamento dice que se aplicará únicamente a instancia de los contribuyentes afectados, a través de sus respectivas Agrupaciones y que se utilizará en aquellos supuestos en que, a juicio discrecional de la Diputación, se den las circunstancias especiales que aconsejen dicha forma de exacción (1).

Ello no obstante, la Diputación puede declarar obligatorio el régimen de Convenios para aquellos contribuyentes que ejerciendo la misma actividad, sean muy numerosos, y sus cuotas anuales por declaración-liquidación anual, no superen la cifra de 10.000 ptas., no pudiendo ser nunca objeto de Convenio las exportaciones (art. 1, párrafo 4 y 5, del Reglamento) (2).

3.1.- Extensión objetiva y subjetiva de los Convenios.

La estimación objetiva de bases y cuotas a través de los Convenios Fiscales se realiza para grupos de contribuyentes en-

- (1). La voluntariedad de los Convenios en el régimen común, la recoge el art. 3 de la Orden de 28 de julio de 1972.
- (2). El número 8 del art. 5 de la Orden de 28 de julio de 1972 dispone que "en uso de la autorización contenida en el apartado b) del art. 9 del Decreto-ley 8/1966, de 3 de octubre, quedan excluida del régimen de Convenios las Empresas individuales, Sociedades y demás Entidades Jurídicas por las actividades siguientes: A) Importaciones y exportaciones.....".

cuadrados en la Organización Sindical o en otros grupos oficialmente constituidos.

El art. 3 del Reglamento recoge el aspecto de la extensión de los Convenios, estableciendo que cada Convenio se extenderá a los contribuyentes que formen parte de la Agrupación correspondiente y que no hayan ejercitado individualmente el derecho que todos ellos tienen a renunciar al Convenio.

El Convenio se extiende, pues, a estos contribuyentes, abarcando la actividad principal, o en su caso única, que sea propia y común a todos los agrupados, entendiéndose por actividad principal la de mayor volumen económico de entre todas las que desarrolle el contribuyente en el ámbito territorial del Convenio.

Cualquier otra actividad que no reuna tales características, es decir, que sean distintas de las propias y comunes de todos los agrupados o que no merezcan la consideración de actividad principal por su importancia económica, no queda sujeta al Convenio aunque el contribuyente que las realice quede sujeto al Convenio por las demás actividades.

Precisamente por esto, todos los contribuyentes que pertenezcan a una Agrupación solicitante de un Convenio, deberán declarar en la misma todas las actividades que ejerzan, los lugares en que lo hagan, y si la actividad que es objeto de la petición del Convenio es la principal entre las que desarrolla.

Cuando un contribuyente desarrolle además de la actividad incluida en un Convenio, otras no incluidas en él, podrá figurar simultáneamente en otros Convenios que las abarquen. En este caso, cada Convenio computará exclusivamente las bases tributarias que correspondan a la actividad y hechos imponiblees específicamente comprendidos en el mismo (1).

Las cuotas que se devenguen por la realización de operaciones que no sean objeto del Convenio deberán ser liquidadas mediante declaración-liquidación (2).

- (1). Véase el art. 6,2 de la Orden de 28 de julio de 1972, en este mismo sentido.
- (2). Idéntica regla da el art. 6,3 de la Orden de 28 de julio de 1972, que sin embargo excluye de esta regla general las importaciones que regula el art. 48 del Reglamento del IGTE.

Por último, el art. 3 del Reglamento dispone que, con carácter general, en los Convenios deberán incluirse, sin perjuicio del derecho de renuncia, no solo los componentes de la Agrupación solicitante, sino también todos los contribuyentes que por la naturaleza de sus actividades debieran o pudieran estar encuadrados en dicha Agrupación, o bien figuren dados de alta en la Cuota de Licencia del Impuesto Industrial correspondiente a la actividad a que se extiende el Convenio (1).

Los contribuyentes que sean alta en una Agrupación acogida a Convenio después de formulada la relación definitiva de agrupados, quedarán sujetos al régimen de exacción por declaración-liquidación durante el ejercicio económico que el Convenio comprenda (art. 4 del Reglamento).

En el caso de que un contribuyente sujeto a Convenio fuese legítimamente sustituido en la titularidad o ejercicio de sus actividades, quedará el sustituto subrogado a la totalidad de los derechos y obligaciones en relación con el Convenio o Convenios de que aquel formase parte (2).

Cuando un contribuyente cese en el ejercicio de las actividades, por la que forma parte de un Convenio, será baja en el mismo a partir de la fecha en que surta efectos su baja en el tributo y matrícula fiscal correspondiente y solo satisfará la parte proporcional de cuota que le corresponda, siempre que justifique la baja de manera fehaciente. Pero si reanuda la actividad durante la vigencia del Convenio, se le exigirá la cuota íntegra que le hubiera sido señalada o la parte de ella que hubiese quedado pendiente de pago al causarse la baja.

En el art. 5 del Reglamento se recogen quienes son los contribuyentes excluidos del régimen de Convenios, y que son los siguientes:

(1). Véase el art. 4,2 de la Orden de 28 de julio de 1972, que aplica lo mismo en el Derecho Tributario común.

(2). Lo mismo ocurre en el régimen común: art. 4,3 de la Orden de 28 de julio de 1972.

- A) Quienes tengan reconocidas bonificaciones fiscales en el tributo objeto del Convenio, cuando estas no hayan sido otorgadas a los demás componentes de la Agrupación por razón de su actividad común.
- B) Los contribuyentes cuyo volumen total de operaciones haya superado en el ejercicio inmediato al de solicitud del Convenio, las siguientes cifras (1): que podrán modificarse por la Diputación Foral cuando las circunstancias lo aconsejen:
- 50 millones de ptas., en actividades de fabricación, industria y servicios
 - 75 millones de ptas., en actividades de operaciones de venta al por mayor.

Estos volúmenes de facturación se deducirán de los datos contables y elementos de producción de cada empresa, una vez comprobados por la Inspección del Impuesto.

- C) En el caso concreto del IGTE, quedan excluidos del régimen de Convenios los contribuyentes que ejerzan alguna o algunas de las siguientes actividades:
- a) Las ventas y suministros realizados por los fabricantes de los siguientes productos:
- fibras artificiales y sintéticas
 - fósforos y cerillas
 - material fotográfico sensible
 - cubiertas, bandajes y cámaras de caucho
 - celuloide y caucho sintético
 - primeras materias para la industria de los plásticos

(1). La Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1973 (BOE. de 17 de enero de 1974) excluye del régimen de Convenios, en el territorio común, a todo contribuyente cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior haya superado la cifra de 50 millones de ptas.

Antes de esta Orden, quedaban fuera del régimen de Convenios las actividades fabriles industriales y de servicios cuya facturación anual superase los 75 millones de ptas. y las de comercio al por mayor cuando superasen los 150 millones de ptas.

- nitrocelulosa y explosivos
- cementos naturales y artificiales
- fibrocemento y sus manufacturas
- obtención de hierro y acero
- ferrosaleaciones
- obtención de aluminio, zinc, cobre, mercurio, plomo, plata, antimonio, arsénico y silicio
- automotores o vehículos a motor de combustión interna
- producción y distribución de energía eléctrica
- gas ciudad
- gases licuados del petróleo.

b) Las siguientes ejecuciones de obras:

- ejecución completa de obras privadas por cuenta propia o de terceros
- construcción y destajo para la ejecución de obras públicas.

c) Los servicios de:

- captación y distribución por tubería de agua para núcleos urbanos
- operaciones bancarias en general, operaciones de préstamos y otras financieras
- oficinas de proyectos, cálculos y ensayos para la actividad de la construcción
- seguros, reaseguros y capitalización (1).

(1). El art. 5,6 de la Orden de 28 de julio de 1972 contempla - estos mismos casos, pero añade algunos más, así por ejemplo, las ventas y suministros realizados por fabricantes - de buques de casco metélico, tranvías, material ferroviario y trolebuses, la construcción naval de buques de casco metálico y los servicios de transportes marítimos, fluviales y aéreos de viajeros y mercancías.

- D) En el caso concreto del Impuesto de Lujo no podrán ser - objeto de Convenio los hechos imponible~~s~~ que se refieran a bienes, artículos o productos, gravados en origen, procedentes de importación.

3.2.- Tramitación de los Convenios.

Dentro de la tramitación de todo Convenio podemos distinguir las siguientes etapas: actuaciones previas, elaboración y ejecución, que vamos a ir examinado separadamente:

A) Actuaciones previas a las solicitudes de Convenio:

El art. 7 del Reglamento de Convenios Fiscales de Alava establece que las Agrupaciones que se propongan solicitar la negociación de un Convenio deberán realizar una serie de trámites previos.

En primer lugar, deben actualizar correctamente su censo de contribuyentes, para lo cual comunicaran individualmente o a través del adecuado anuncio en el Boletín Oficial de la Provincia o en uno de los diarios de más circulación, las fechas y lugares - en que estará expuesto el censo para que los contribuyentes puedan examinarlo y solicitar las inclusiones, exclusiones o modificaciones procedentes, que deberán formularse dentro del período de exposición. La notificación individual será imprescindible para los contribuyentes incluidos por primera vez en el censo.

Los contribuyentes deberán declarar a la Agrupación dentro del plazo de exposición del censo todas las actividades que ejercen, los lugares en que las realizan y si la que es objeto de la petición del Convenio es la principal entre las que desarrollan.

El censo estará expuesto durante diez días hábiles, transcurrido el cual será convocado el Órgano Competente de la Agrupación para que adopte acuerdo válido sobre la solicitud del Convenio.

B) Elaboración de los Convenios:

Las Agrupaciones que deseen acogerse al régimen de Convenios lo solicitarán inexcusablemente durante el mes de noviembre de -

cada año, en escrito dirigido al Excmo. Sr. Presidente de la -
Diputación (1) en el que se harán constar (art. 8 del Reglamen-
to):

- denominación y domicilio de la Agrupación
- órgano que adoptó el acuerdo de petición del Convenio y -
fecha del acuerdo
- período de su vigencia
- si el convenio ha de ser de ámbito provincial o local
- actividades económicas y hechos imponible para los que se
solicita el Convenio, con las nomenclaturas que correspon-
dan a unas y otras por razón del sector o sectores económi-
co-fiscales en que esten clasificados
- B.I. y cuotas globales que se propongan por cada hecho im-
ponible
- normas procesales para la distribución de las cuotas globa-
les y asignación de las individuales a los contribuyentes
- nombres, apellidos y domicilio de los Vocales titulares y
suplentes designados para representar a la Agrupación en -
la Comisión Mixta que estudie y formule la propuesta de Con-
venio, cuyo número no excederá de tres. Dichos Vocales ten-
drán facultad para que en la propuesta de Convenio aprueben
hechos imponibles, cuotas parciales y globales, relaciones
de contribuyentes, condiciones y garantías en la forma y -
términos que consideren procedentes.
- plazo o plazos que se propongan para pago de las cuotas in-
dividuales (2).

A las solicitudes de Convenio acompañarán necesariamente -
los siguientes documentos:

-
- (1). En el régimen común la solicitud se dirige al Ministro de
Hacienda y se presentará antes del 1 de julio del año pre-
cedente a aquel para el que se solicita el Convenio (art.
9 de la Orden de 28 de julio de 1972).
 - (2). El art. 9 de la Orden de 28 de julio de 1972, añade un re-
quisito más en el régimen común: el compromiso que adopta
la Agrupación de satisfacer los gastos de inserción en el
BOE. o de la provincia, y en otros periódicos, de los anun-
cios o disposiciones a publicar.

- certificación expedida y firmada por el Presidente y Secretario de la Agrupación en la que se haga constar haberse cumplido las formalidades exigidas para la exposición y corrección del censo de contribuyentes, así como para válida adopción del acuerdo de petición de Convenio y aprobación de todos los extremos que la misma contiene.
- el censo o relación de todos los contribuyentes efectivos, por orden alfabético, que pertenecen a la Agrupación, con mención de sus domicilios, consignándose detalladamente las actividades de cada uno y si ejercen otras correspondientes a diferentes Agrupaciones y cuales sean, así como el número total del personal ocupado en cada empresa. Cuando el contribuyente fuese un particular deberá aportar además del nombre y dos apellidos, el número del D.N.I. y el nombre comercial si lo tuviese. En el caso de una Sociedad, se aportará, además de la razón social, el número de Identificación Fiscal.

El art. 8,2 del Reglamento señala claramente que la no aportación de todos los datos supondrá automáticamente la no inclusión en el régimen de Convenio.

- relación de empresas no incluidas en el censo.

El incumplimiento total o parcial de todos estos requisitos es motivo suficiente para que en caso de haberse admitido a trámite la petición de Convenio, pueda ser revocada de oficio, y así lo establece el art. 8,3 del Reglamento.

Una vez realizada la solicitud de Convenio por las Agrupaciones viene la admisión a trámite de las mismas, o su denegación, la cual es facultad discrecional del Excmo. Sr. Presidente de la Diputación (1).

Cuando se acuerde admitir a trámite la solicitud de un Convenio, dicho acuerdo se publicará en extracto en el Boletín Oficial de la Provincia y en el caso de que se deniegue la admisión

(1). En el régimen común tal facultad la tiene el Ministerio de Hacienda y la ejercerá en todos los casos el Director General de Impuestos (art. 10 de la Orden de 28 de julio de 1972).

a trámite se notificará el acuerdo denegatorio a la Agrupación, que deberá, a su vez, comunicarlo a los contribuyentes interesados con la advertencia e indicaciones oportunas para el pago del Impuesto en régimen de declaración-liquidación.

Una vez que ha sido admitida a trámite la solicitud de un Convenio, quedará en suspenso para los contribuyentes encuadrados en la Agrupación solicitante la obligación de presentar las declaraciones-liquidaciones por la actividad de que se trate, - debiendo observarse las siguientes reglas (art. 9,4 del Reglamento) (1):

- aprobado, en su caso, el Convenio, los contribuyentes en él incluidos quedarán relevados de la citada obligación - por el período de vigencia del mismo.
- si no se aprobase el Convenio o se dejase sin efecto después de aprobado, los contribuyentes interesados formularán en el primer vencimiento trimestral siguiente al acuerdo desestimatorio o anulatorio las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los trimestres vencidos.
- la suspensión de la obligación de presentar la declaración-liquidación no afectará a los contribuyentes que hubieran renunciado en tiempo y forma al Convenio ni a los que por otras causas legítimas hayan quedado fuera del mismo.

Los contribuyentes que disientan del acuerdo de acogerse - al régimen especial de Convenios, formularan su renuncia, mediante un escrito dirigido al Presidente de la Diputación, dentro - de los diez días hábiles siguientes al de la publicación en el - Boletín Oficial de la Provincia del acuerdo de admisión a trámite (2).

La renuncia surtirá efectos en el ejercicio a que se refiera y los posteriores, mientras el renunciante no manifieste su -

(1). En este sentido, véase el art. 10,6 de la Orden de 28 de julio de 1972.

(2). En el régimen común, el escrito de renuncia se dirige al - Director General de Impuestos si el convenio es de ámbito nacional y al Delegado de Hacienda si es provincial o local (art. 11 de la Orden de 28 de julio de 1972).

voluntad en contrario en la misma forma y plazo.

De igual forma que unos contribuyentes pueden renunciar - el régimen de Convenios, todos aquellos que no figuren en el - censo presentado por la Agrupación y ejerzan la actividad a - que se refiere el Convenio, pueden pedir su inclusión en la - misma forma y plazos que hemos señalado para la renuncia, es - decir, por escrito y dentro de los diez días siguientes al de la publicación en el Boletín Oficial de la Provincia del acuerdo de admisión a trámite (art. 10 del Reglamento).

A continuación se constituye una Comisión Mixta para estudier y formular la correspondiente propuesta de Convenio, que tendrá la siguiente composición (art. 11 del Reglamento).

- un Presidente, que será el Diputado-Presidente de la Comisión de Hacienda y Patrimonio, y al que sustituirá, en caso de ausencia, el Diputado que le sustituya en la Comisión de Hacienda y Patrimonio.
- tres vocales en representación de la Diputación Foral que serán: el Letrado-Jefe de Hacienda, el Jefe de la Sección de Impuestos Indirectos y un Inspector de Tributos al servicio de la Corporación, o quienes legalmente les sustutyan.
- tres vocales en representación de los contribuyentes, elegidos a través de la Agrupación a que el Convenio se refiera.

Actuará como Ponente el Inspector de Tributos y como Secretario el Jefe de la Sección de Impuestos Indirectos (1).

Esta Comisión Mixta es quien realmente elabora el Convenio (art. 12 del Reglamento) y tiene una serie de normas de funcionamiento que son las siguientes: será convocada por su Presiden

(1). En los Convenios del régimen común esta Comisión Mixta está compuesta por un Presidente, que en los Convenios de - ámbito nacional será el Subdirector General competente de la Dirección General de Tributos y el Inspector Regional - en los demás casos (pudiendo delegar en otro funcionario - ambos presidentes) y un número máximo de cinco vocales en los nacionales y tres en los restantes. Los Vocales representantes de la Administración los nombra el Director General de Tributos y a los que representen a la Agrupación - los nombra ésta (art. 12 de la Orden de 28 de julio de 1972).

te y se entenderá válidamente constituida si asisten la mayoría de los Vocales de cada representación, sean titulares o suplentes. Sus acuerdos se adoptaran por mayoría de asistentes - cuando coincidan en sus apreciaciones los representantes de - las Agrupaciones y de la Diputación, en votaciones separadas, en las que preste su conformidad la mayoría de los asistentes de cada representación.

De no asistir Vocales representantes de la Agrupación - (sean titulares o suplentes) en número bastante para declarar constituida la Comisión Mixta, se tendrá por desistida y sin - efecto alguno la solicitud del Convenio (1).

La Comisión Mixta, previos los estudios y comprobaciones necesarios, formará la lista definitiva de contribuyentes, con sus nombres y domicilios, y con mención expresa de si ejercen otras actividades. Asimismo, fijará con precisión los hechos - imponibles a convenir y formulará a la Diputación la propuesta de Convenio en la que se harán constar los siguientes extremos (art. 12,3 del Reglamento).

- ámbito territorial del Convenio
- período de vigencia
- censo definitivo de contribuyentes
- actividades económicas y hechos imponibles comprendidos en el Convenio
- B.I., tipos aplicables y cuotas globales que se propongan por hechos imponibles
- normas de distribución de bases y cuotas globales entre - los contribuyentes incluídos en el censo del Convenio
- plazo o plazos que se establezcan para el ingreso de las cuotas individuales
- cualesquiera otros extremos que se consideren necesarios (2).

(1). Lo mismo ocurre en el régimen común (ver art. 12,5 de la - Orden de 28 de julio de 1972).

(2). El art. 13,3 de la Orden de 28 de julio de 1972 recoge un caso más; la inclusión en el Convenio del Arbitrio Provincial, cuando proceda. El Reglamento de los Convenios Fiscales de Alava no recoge este caso, en el art. 12,3, porque

En el caso de que no se llegue a un acuerdo en la Comisión Mixta, se tendrá por desistida la solicitud del Convenio, y - cuando tal acuerdo se produzca, la Comisión Mixta elaborará una propuesta de Convenio que se elevará a la Diputación para su - aprobación o denegación.

Si la Diputación deniega la propuesta de Convenio, se comunicará el acuerdo denegatorio a la Agrupación de contribuyentes, y en el caso de que la apruebe se pasa a la fase de ejecución - del Convenio.

C) Ejecución de los Convenios:

Una vez aprobado un Convenio, se constituye una Comisión - Ejecutiva, que esté formada por los Vocales representantes de - la Agrupación que formaban parte de la Comisión Mixta (1). Dicha Comisión Ejecutiva señalará a cada contribuyente la base y cuota individual que para la actividad propia del Convenio le corresponda, mediante la aplicación de las reglas de distribución fijadas. En esta función podrán ser asesorados los Vocales por el - Presidente de la Comisión Mixta (art. 13 del Reglamento).

La distribución de las bases y cuotas individuales será comunicada por la Comisión Ejecutiva a la Oficina Liquidadora del Impuesto, dentro de los treinta días hábiles siguientes al de la aprobación del Convenio por la Diputación y contendrá una relación ordinal alfabética y por localidades, de contribuyentes, - con sus nombres, domicilios, bases y cuotas individuales.

Si transcurriese dicho plazo (que es idéntico al que tienen los Convenios del régimen común) sin que se haya remitido por - los representantes de los contribuyentes la referida distribución, la Oficina Liquidadora del Impuesto podrá efectuar de oficio tal distribución, aplicando las reglas que para hacerla hayan sido fijadas, o bien propondrá al Presidente de la Diputación la anulación del Convenio.

ya había establecido en el art. 1 que todas sus normas se entienden aplicables, simultánea y automáticamente, al recargo en concepto de Arbitrio Provincial, por lo que no - hace falta aludir en el art. 12 al tema.

(1). Igual ocurre en el régimen común (Ver art. 15,1 de la Orden de 28 de julio de 1972).

Una vez que en la Oficina Liquidadora se ha recibido la - distribución, o cuando la ha practicado ella de oficio, hay - que notificar a los contribuyentes la base que les hubiera sido asignada, el tipo de gravamen correspondiente y la cuota total a satisfacer por el Impuesto, así como el plazo para hacer la efectiva y los recursos de que pueden hacer uso.

Esta notificación irá acompañada de la carta de pago mecanizada por cuadruplicado correspondiente a la totalidad de la cuota o al primer plazo de la misma.

El pago de las cuotas individuales se hará en una sola vez o en los plazos que en cada Convenio se señalen por la Comisión Mixta, sin que la interposición de recurso interrumpa los plazos de ingreso de las mismas.

El Impuesto podrá satisfacerse por cualquiera de las formas siguientes (art. 14 del Reglamento):

- mediante ingreso directo en Tesorería de Provincia
- mediante transferencia bancaria a favor de la Diputación
- mediante giro postal
- a través de las Entidades bancarias o Cajas de Ahorro.

3.3.- Efectos de los Convenios.

El art. 15 del Reglamento se ocupa de los efectos de los - Convenios y dice que durante la vigencia de un Convenio, el pago de las cuotas individuales señaladas a cada uno de los contribuyentes comprendidos en el mismo, sustituirá al régimen ordinario de exacción del Impuesto respecto de los hechos imponibles a que se refiera. Sin embargo, este efecto que tiene todo Convenio no exime a los contribuyentes de la obligación de conservar las facturas, copias de las mismas, matrices y registros para poder realizar estudios sobre formulación y elaboración de Convenios ulteriores.

Cuando por estimarse alguno de los recursos que interponga el contribuyente contra las bases y cuotas que se le asigne en el Convenio, se produzca una minoración que supere el 2% de la cuota global señalada a la Agrupación en el Convenio, el importe total de la cifra a que ascienda dicha minoración se distri-

buirá entre la totalidad de los contribuyentes integrados en el Convenio (1).

La distribución de dicho importe se efectuará, a elección de la Oficina Liquidadora del Impuesto, mediante uno de estos dos procedimientos:

- a) Adicionándola a la aprobada en el Convenio del ejercicio siguiente para la misma Agrupación y repartiendo la suma a que la minoración ascienda entre los contribuyentes englobados en el anterior a prorrata de las cuotas que en el mismo se les hubiesen asignado, con exclusión de aquellos a los que se hubiese estimado el recurso por inclusión indebida en el Convenio.

En estos casos, la notificación que se efectue a los contribuyentes expresará, con la debida separación, las cuotas correspondientes al Convenio aprobado y la cifra a satisfacer por las minoraciones que se hubiesen producido en el anterior.

- b) Redistribuir directamente la cantidad minorada entre todos los contribuyentes a que el Convenio se refiera, con exclusión de aquellos a los que se hubiese estimado el recurso por inclusión indebida en el mismo, a prorrata de las cuotas que les hubiesen señalado.

En este caso, se notificará a todos ellos la cuota que de la redistribución resulte, cifra que deberá ser ingresada de una sola vez.

Si en vez de haber minoraciones, lo que se produjese fuesen incrementos de cuotas individuales al resolver los recursos interpuestos por los contribuyentes, tales incrementos serán in dependientes de la cuota global del Convenio y se percibirán di rectamente de los interesados.

(1). Esto mismo establece el art. 22,3 de la Orden de 28 de julio de 1972 que, sin embargo, solo habla de reclamaciones interpuestas por agravio absoluto o aplicación indebida de las reglas de distribución, mientras que el Reglamento de Convenios Fiscales de Alava también lo hace extensivo al - agravio comparativo.

3.4.- Recursos del contribuyente.

El art. 16 del Reglamento de Convenios Fiscales de Alava establece que los contribuyentes acogidos a este régimen de - Convenios podrán establecer contra las bases y cuotas que, por tal procedimiento, les sean asignadas uno de los recursos siguientes (1):

- a) Inclusión indebida en el Convenio
- b) Baja por cese en el ejercicio de la actividad
- c) Impugnación de la cuantía de bases o cuotas individuales, fundada en:
 - agravio absoluto
 - agravio comparativo
 - aplicación indebida de las reglas de distribución aprobadas en Convenio.

Vamos a ir viendo cada uno de estos recursos en particular:

A) Recurso por inclusión indebida en el Convenio:

Este recurso debe interponerse en base a los siguientes hechos (art. 18,1 del Reglamento):

- no ejercer la actividad comprendida en el Convenio
- haber renunciado, en tiempo y forme (por escrito y dentro de los diez días hábiles siguientes al de publicarse en el Boletín Oficial de la Provincia el acuerdo de admisión a trámite del Convenio), a la inclusión en el Convenio
- estar indebidamente incluido en el Convenio por cualquier otra causa.

(1). En el régimen común se admiten estos mismos recursos, a excepción hecha del recurso de agravio comparativo que se aplica en el régimen foral pero no en el común (véase el art. 19 de la Orden de 28 de julio de 1972). ARIAS y CARRAL entienden que en el territorio común ocurre esto, porque no se debe admitir el recurso de agravio comparativo como una figura diversa del recurso por aplicación indebida de las reglas de distribución (Vid. "Manual de Procedimientos Tributarios", pág. 127).

Este recurso deberá presentarse dentro de los treinta días siguientes al de la notificación de las bases y cuotas asignadas, siendo desestimado sin más trámites si se interpone fuera de dicho plazo (art. 17,1 del Reglamento).

Con el escrito de reclamación se presentará una certificación expedida por el Presidente de la Agrupación que solicitó el Convenio, en la que se exprese el no ejercicio de la actividad, así como cuantos documentos justifiquen la renuncia o la inclusión indebida.

El recurso será tramitado por la Oficina Liquidadora del Impuesto que recabará informe de la Inspección de Tributos, la cual antes de evacuarlo realizará las comprobaciones pertinentes. También puede pedir dicha Oficina Liquidadora informes de la Comisión Ejecutiva del Convenio, siempre que lo considere oportuno. Tales informes, lo mismo unos que otros, deberán ser evacuados en el plazo de quince días (art. 19,3 del Reglamento).

Concluido el expediente, la Oficina lo traslada al Presidente de la Diputación que es quien resuelve lo que estime procedente. Contra el acuerdo de la Presidencia podrán los interesados interponer recurso ante la Diputación en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de su notificación, debiendo resolver aquella en el plazo de dos meses. Contra el acuerdo que tome la Diputación, cabe a su vez recurso contencioso-administrativo (1).

E) Recurso por cese en el ejercicio de la actividad:

Este recurso se interpondrá cuando el contribuyente haya cesado en el ejercicio de la actividad a que se refiere el Convenio durante la vigencia del mismo (art. 18,2 del Reglamento).

El plazo de presentación del recurso es de treinta días contados desde el siguiente a la fecha en que la baja se produzca o de la notificación de las cuotas del Impuesto, siendo desesti-

(1). En el territorio común este recurso se interpone ante los Administradores de Tributos y el plazo para interponerlo es hasta el día anterior al vencimiento del primer o único plazo de pago de las cuotas individuales (Véanse arts. 20,b) y 21,a) de la Orden de 28 de julio de 1972).

mado, sin más trámites, cuando se interponga fuera de dicho - plazo (art. 17,2 del Reglamento).

Al escrito de interposición del recurso, se acompañará - duplicado de baja en la tributación por la Cuota de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y cualesquiera otros documentos justificativos de la reclamación.

Este recurso se tramita por la Oficina Liquidadora del Im puesto que puede recabar informes, tanto de la Inspección de - Tributos como de la Comisión Ejecutiva del Convenio, debiendo serle remitidos tales informes en el plazo de quince días (art. 19,3 del Reglamento).

Una vez completo el expediente la Oficina se lo remite al Presidente de la Diputación, que será quien lo resuelva. Contra su acuerdo se puede recurrir ante la Diputación en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de su notificación, y contra el acuerdo de la Diputación (que debe resolver en el pla zo de dos meses) cabe el recurso contencioso-administrativo (1).

C) Recurso por agravio absoluto:

Este recurso se interpone cuando el contribuyente estime - que las bases o cuotas fijadas son superiores a las que resulta sen procedentes por aplicación estricta de las normas regulado- ras del Impuesto, correspondiendo al recurrente la prueba de su aseveración (art. 18,3 del Reglamento).

El recurso deberá presentarse en el término de treinta días a partir de la fecha del fin del ejercicio económico a que el - Convenio se refiera. El no presentarlo dentro de dicho plazo, - supone que sea desestimado, sin más trámite (art. 17,2 del Re-- glamento).

En el escrito de reclamación deben exponerse los hechos en que se funde y se invocaran los preceptos legales y reglamenta-

(1). En el territorio común este recurso se interpone ante los Administradores de Tributos y el plazo de interposición es dentro de los treinta días hábiles siguientes a la fecha - de la declaración de baja en la cuota de licencia del Im-- puesto Industrial o, en su caso, dentro de los treinta -- días hábiles siguientes al de la notificación de la base y cuota (véanse los arts. 20,b) y 21,b) de la Orden de 28 de julio de 1972).

rios en que se apoye. Igualmente deben indicarse las bases y cuotas que se consideren procedentes y se aportaran, o propondran, las pruebas que se estimen pertinentes en apoyo de la pretensión.

Cuando no existan pruebas suficientes el recurso lo re--suelve el Jurado de Estimación de Alava y cuando existan tales pruebas lo tramitará la Oficina Liquidadora del Impuesto, quien después de recabar informes de la Inspección de Tributos y de la Comisión Ejecutiva del Convenio (que deben contestar en el plazo de quince días) se lo enviará al Presidente de la Diputación para que lo resuelva (arts. 19,2 y 19,3 del Reglamento).

Contra el acuerdo del Presidente puede recurrirse ante la Diputación en el plazo de un mes contado a partir del día si--guiente al de su notificación y contra el acuerdo de la Diputación (que resolverá en el plazo de dos meses) puede interponerse recurso contencioso-administrativo (1).

A efectos de establecer si existen o no pruebas suficientes o deficiencias contables que determinen la intervención del Jurado de Estimación, la Oficina Liquidadora dará traslado de la reclamación a la Inspección de Tributos, que emitirá informe en el plazo de un mes indicando la existencia o no de tales pruebas.

D) Recurso por agravio comparativo:

Este recurso tiene que fundarse en que le ha sido asignada al reclamante una base desproporcionada en comparación a la que se hubiera señalado a otro u otros contribuyentes de similar categoría o importancia comprendidos en el mismo Convenio (art. 18,3, b) del Reglamento)

-
- (1). En el régimen común este recurso se interpone cuando haya pruebas suficientes ante el Director General de Tributos cuando el Convenio sea de ámbito nacional, o ante los Administradores de Tributos en los de ámbito provincial o lo--cal y ante los Jurados Tributarios siempre que no haya pruebas suficientes o se hayan incumplido las obligaciones contables o de cualquier orden que exijan las normas que regulanan el Impuesto de que se trate. El plazo de interposición del recurso es dentro de los treinta días hábiles siguientes al de la notificación de la base y cuota impugnada (Véanse los arts. 20,a), b) y c) y 21, c) de la Orden de 28 de julio de 1972).

El plazo de interposición es dentro de los treinta días - siguientes al de la notificación de las bases y cuotas individuales asignadas, siendo desestimado, sin más trámite, en el - caso de que se presentase fuera de dicho plazo (art. 17,1 del Reglamento).

En el escrito se aportaran los datos y pruebas que se estimen procedentes para acreditar la pretensión, debiendo señalarse de forma expresa aquel o aquellos contribuyentes con los que debe efectuarse la comparación.

Estos recursos son resueltos por el Jurado de Estimación de Alava (1).

E) Recurso por aplicación indebida de las reglas de distribución aprobadas en el Convenio:

Procede interponer este recurso cuando se considere que - han sido incumplidas a la hora de determinar las bases atribuídas al reclamante, las reglas de distribución aprobadas en el Convenio. Es obvio que el que así reclama debe correr con la - carga de la prueba para demostrar su aseveración (art. 18,3, - c) del Reglamento).

El plazo para interponer el recurso es dentro de los treinta días siguientes al de la notificación de las bases individuales asignadas, siendo desestimado, sin más trámite, todo recurso que se interponga fuera de plazo (art. 17,1 del Reglamento).

-
- (1). En el régimen común este recurso ya hemos visto que no se aplica en el régimen de Convenios. ARIAS VELASCO insiste - repetidamente en que el recurso de agravio comparativo y - el de aplicación indebida de las reglas de distribución - tienen un único origen normativo y una idéntica fundamentación, de tal manera que su diversificación práctica y legal responden a una interpretación errónea (Vid. las siguientes obras del autor "Apuntes sobre la naturaleza del llamado - recurso de agravio comparativo" XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1965, "El recurso por aplicación indebida: a) de reglas de distribución, b) de módulos e índices" en HPE núm. 16, así como en comentario a la sentencia del - T.S. de 26 de mayo de 1972, publicada en Crónica Tributaria núm. 4). Pese a esta postura tan reiterada de ARIAS, la Diputación Foral opta por el criterio de considerarlos distintos y de ahí el tratamiento que acabamos de ver en el caso de los Convenios y de las Evaluaciones Globales.

En el escrito de reclamación se hará constar necesariamente la regla o reglas de distribución que se estimen infringidas, así como el concepto en que lo han sido, y cuál es, a juicio del recurrente, la aplicación que se considera correcta de las referidas reglas y la base que resulta de ello. Del mismo modo, se aportaran o propondran las pruebas que el reclamante estime pertinentes.

La omisión de cualquiera de estos requisitos da lugar a que el recurso se estime y tramite como si fuese de agravio absoluto.

El recurso lo resuelve, en todo caso, el Jurado de Estimación de Alava (1).

3.5.- Consideraciones finales.

La Disposición Final única del Reglamento de Convenios Fiscales de Alava establece que la entrada en vigor del mismo se producirá el 1 de enero de 1976, con lo cual nos encontramos nuevamente con un caso cuya vigencia, en principio, está limitada a un año, ya que en 1976 finaliza el Concierto vigente con Alava. Solo en el caso de que se apruebe un nuevo Concierto en 1977, y se decida que sigan teniendo vigencia estas normas que regulan el régimen de Convenios Fiscales en la provincia alavesa, podría hablarse de una mayor duración de las mismas.

Al mismo tiempo, una Disposición Adicional, única también, deroga todas las disposiciones y acuerdos de la Diputación que se opongan a lo establecido en el Reglamento que hemos venido comentando, derogación que entra en vigor igualmente el 1 de enero de 1976.

Por lo que respecta a la naturaleza jurídica, tanto de las Evaluaciones Globales como de los Convenios podemos trasladar al ámbito foral todo lo que sobre el tema se ha dicho referido al régimen común.

(1). En el régimen común el recurso lo resuelven los Jurados Tributarios, siendo el plazo de interposición del mismo dentro de los treinta días hábiles siguientes al de la notificación de la base y cuota impugnadas (Véanse los arts. 20, c) y 21, d) de la Orden de 28 de julio de 1972).

Así por ejemplo, hoy en día se asigna a las Juntas y Comisiones Mixtas de estos sistemas, la naturaleza de órganos administrativos extraordinarios, regulados, como dice GARCIA TREVIJANO (1) como tales órganos administrativos en cuanto a su estructura y funcionamiento. El propio GARCIA TREVIJANO (2) dice que la actividad de las Juntas Mixtas (Comisiones en el caso al vés) no es un caso de ejercicio privado de funciones y servicios públicos, sino que se trata de una propia y real actividad administrativa, realizada por auténticos organismos estatales.

Admitiendo, como se admite, que la actividad desarrollada - es una actividad administrativa se ha planteado una discusión - en el sentido de si esa actividad administrativa constituye un - acto administrativo propiamente dicho, o es más bien un negocio de carácter contractual.

PEREZ DE AYALA (3) dice que tanto la doctrina como la Juris prudencia se inclinan preferentemente a afirmar que las actividades de las Juntas no tienen una naturaleza de contratos de Derecho Público; se trata, por el contrario, de simples actos administrativos en los que la Administración actúa vinculadamente.

MATIAS CORTES (4) opina que debe rechazarse la tesis contractualista y admitirse que los acuerdos son actos administrativos de naturaleza no negocial.

-
- (1). GARCIA TREVIJANO, J.A.: "Las Evaluaciones Globales y la Jurisprudencia del Tribunal Supremo" en RDPHF, junio, 1962, pág. 487.
 - (2). GARCIA TREVIJANO, J.A.: "Principios jurídicos de la organización administrativa". Madrid, 1957, pág. 127.
 - (3). PEREZ DE AYALA, J.L.: "Derecho Tributario I". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 319.
 - (4). CORTES DOMINGUEZ, M.: "Naturaleza jurídica de los Convenios y Evaluaciones Globales", citado en "Hacienda y Derecho", tomo IV, págs. 225, 226, 227, 240, 241 y 242.

SAINZ DE BUJANDA (1) opina que en este tipo de actuaciones lo que existe es un negocio jurídico bilateral (es decir, un - contrato entre la Administración y los contribuyentes) de Derecho Público, con lo cual se aparta de la tesis que propugnan PE REZ DE AYALA y MATIAS CORTES.

Por último, ARIAS y CARRAL (2) afirman que las Evaluaciones flobales y los Convenios son procedimientos de gestión tributaria caracterizados por la colaboración de los administrados a - través de la actuación, con el carácter de órgano de la Administración Financiera, de Juntas o Comisiones de composición mixta de funcionarios y contribuyentes.

(1). SAINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda y Derecho" tomo IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 222, 241 y 243.

(2). ARIAS VELASCO, J. y CARRAL LARRAURI, N.: "Manual de Procedimientos Tributarios". Ediciones Santillana, Madrid, 1968, pag. 22.

CAPITULO VIII

CONTENIDO DEL CONCIERTO: LAS CLASES DE IMPUESTOS QUE ABARCA EL MISMO.

Los impuestos que se aplican en la provincia de Alava, se dividen en las tres clases siguientes:

1.- LOS IMPUESTOS ENCABEZADOS.

Estos impuestos son aquellos para los que se fijan unos cupos íntegros, así como unos gastos compensables, para cada concepto, dejándose amplias facultades a la Diputación provincial para que ella misma dicte las normas de exacción. Dicho de otro modo, en ellos se fijan unos cupos parciales que la Diputación se compromete a entregar al Estado, teniendo ella misma plena libertad para recaudarlos de acuerdo con sus normas.

Estos cupos son revisables, o bien quinquenalmente, o bien cada dos años y este diferente período de revisión nos permite clasificar a los impuestos encabezados en dos grupos a la vez, que son los siguientes:

A) Impuestos encabezados revisables quinquenalmente.

B) Impuestos encabezados revisables bienalmente.

Dentro del primer grupo tenemos los siguientes impuestos
(1).

(1). Esta clasificación se ha realizado recogiendo en ella - los impuestos creados por la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, porque el texto del Concierto, que es como ya sabemos de 1952, no contempla tales impuestos, sino los vigentes antes de dicha Reforma.

a) Impuestos directos:

- Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria.
- Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana.
- Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.
- Impuesto sobre las Rentas del Capital.
- Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (1).
- Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.
- Impuesto General sobre Sucesiones.

b) Impuestos indirectos:

- Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Impuesto Especial sobre Cerveza y Bebidas Refrescantes.
- Impuesto sobre el Lujo (Tenencia y Disfrute de Automóviles).

c) Tasas fiscales:

- Tasa sobre apuestas.

Dentro del segundo grupo, es decir, impuestos encabezados que se revisan cada dos años, tenemos los siguientes:

a) Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

b) Impuesto sobre el Lujo, en los conceptos siguientes:

- Adquisición de vehículos y remolques.
- Adquisición de artículos para juego y deporte.

(1). A este impuesto se le conoce con el nombre de Impuesto Industrial, abreviadamente.

- Adquisición de escopetas, armas de fuego y cartuchería.
- Adquisición de joyería, platería, bisutería y relojería.
- Adquisición de antigüedades.
- Adquisición de objetos artísticos y de adorno.
- Adquisición de marroquinería, estuchería y artículos de viaje.
- Adquisición de peletería.
- Adquisición de juguetes.
- Adquisición de artículos de perfumería y cosméticos.
- Adquisición de aparatos de iluminación.
- Adquisición de artículos de fumador y varios.
- Adquisición de bebidas, condimentos y otros.
- Tenencia y disfrute de palacios, hoteles particulares o chalets.
- Tenencia y disfrute de vedados y acotados de caza.
- Cuotas de entrada en Casinos.

2.- IMPUESTOS CONCERTADOS EN FORMA DE GESTION ADMINISTRATIVA.

Estos impuestos representan un régimen transitorio en virtud del cual se determina por el Gobierno la forma de hacerlos efectivos, oyendo previamente a la Diputación, hasta que estabilizado su rendimiento, pueden pasar a formar parte de los impuestos encabezados.

Los impuestos concertados en régimen de gestión administrativa son los siguientes (1):

(1). Hemos omitido citar el Gravamen Especial del 4% sobre la Renta de Sociedades, porque ha sido suprimido por el Decreto-Ley 2/1975, de 7 de abril.

- a) Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Impuesto sobre el Lujo, en los conceptos siguientes:
 - Adquisición de Tabacos.
 - Adquisición de vehículos de tracción mecánica.
 - Adquisición de vehículos de navegación marítima y aérea.
 - Adquisición de instrumentos y aparatos musicales.
 - Adquisición de alfombras, tapices y decoración.
 - Adquisición de aparatos electrodomésticos.
 - Viajes en coche-cama.
 - Consumiciones en ferrocarriles.
- c) Impuesto Especial sobre el Uso del teléfono.
- d) Derechos de Compensación de Papel Prensa (1).

3.- IMPUESTOS ADMINISTRADOS Y RECAUDADOS CONFORME AL REGIMEN COMUN.

Estos impuestos, también llamados no concertados, son los que se rigen por las Leyes y Reglamentos de la Hacienda Pública, ya que tales disposiciones constituyen la normativa general de la Administración nacional. Es decir, que la gestión tributaria de tales impuestos se realiza en Alava de igual forma que en las provincias de régimen común.

Dentro de este grupo deben incluirse todos aquellos impuestos que no figuren dentro de uno de los dos grupos anteriores, y vamos a prescindir de su análisis, puesto que no les alcanzan las disposiciones del Concierto, sino las gene-

(1). El Decreto 2081/1971, de 23 de julio dispuso la suspensión escalonada de este impuesto, de forma que quedará suprimido a partir del 1 de enero de 1976, por eso lo incluimos dentro de la relación.

rales del Estado: para ellos no existe el Concierto Económico.

Como ejemplos podemos citar, entre otros, la Renta de Aduanas, el Impuesto de Lujo que grava la adquisición de gasolina supercarburante... etc.

CAPITULO IX

LA CONTRIBUCION TERRITORIAL

1.- CONCEPTO.

La Contribución Territorial constituye un tributo de - naturaleza general, personal y directa, que recae sobre la renta que anualmente producen o son susceptibles de producir los bienes calificados tributariamente como urbanos, o como rústicos y pecuarios.

Como puede verse, en el régimen foral se han fusionado en una sola las dos Contribuciones Territoriales que se aplican en el régimen común: la Rústica y Pecuaría y la Urbana, y así lo establece el art. 2 del Reglamento Foral de dicha - Contribución al decir que la Contribución Territorial "en - sus modalidades de Urbana y de Rústica y Pecuaría", es un im - puesto a cuenta de los generales sobre la Renta de las Perso - nas Físicas o de la Renta de Sociedades y demás Entidades Ju - rídicas, en cuanto grave rendimientos de contribuyentes suje - tos a uno de estos últimos.

La Contribución Territorial se rige por el Reglamento - aprobado por la Diputación Foral de Alava en sesión celebra - da el 25 de noviembre de 1975, que entró en vigor el día 1 - de enero de 1976 y que deroga cuantas disposiciones provin - ciales anteriores se opongan al mismo (Disposición Final).

Vamos a seguir el desarrollo de dicho RF y, por lo tan - to, empezaremos señalando cuáles son las disposiciones comu - nes a ambas modalidades de la Contribución Territorial, para pasar posteriormente al análisis de cada una de ellas, em - pezando por la Riqueza Rústica y Pecuaría y terminando por la Riqueza Urbana.

Por lo que respecta al carácter que tiene este impuesto dentro del Concierto, hay que decir que es un impuesto - concertado revisable quinquenalmente (1).

2.- HECHO IMPONIBLE.

El hecho imponible en la Contribución Territorial se origina (art. 4 del RF):

- por la percepción, devengo o susceptibilidad de obtención de los rendimientos de los bienes, derechos y actividades calificados tributarariamente como urbanos o como rústicos y pecuarios.
- por la utilización, goce o posesión, en virtud de un derecho real, de los bienes que produzcan o sean susceptibles de producir los expresados rendimientos (2).

El art. 3 del RF indica que esta Contribución se exigirá por la Diputación Foral de Alava cuando los bienes que produzcan o sean susceptibles de producir rendimientos gravados, se hallen situados en la provincia de Alava, encabezando a los Ayuntamientos de la Provincia el cupo anual que a cada uno corresponda (3), es decir, que la Diputación concierta a su vez la Contribución con los Ayuntamientos.

3.- EL SUJETO PASIVO.

El art. 5 del RF recoge a los sujetos pasivos de esta Contribución, diciendo que son los siguientes (4):

-
- (1). El art. 4 del texto del Concierto Económico con Alava - de 29 de febrero de 1952, dice que esta Contribución Territorial queda concertada en toda su integridad.
 - (2). Véase el art. 2 del TR de la CTR y P. aprobado por Decreto 2.230/1966, de 23 de julio, y del TR de la CTU, aprobado por Decreto 1.251/1966, de 12 de mayo.
 - (3). El art. 1,3 de los dos TR que gravan estas riquezas territoriales en territorio común ya establecía que las rentas de los bienes sitios y actividades ejercidas en la provincia de Alava (y Navarra) quedaban sometidas a sus regímenes tributarios especiales.
 - (4). Véanse los arts. 16 y 38 del TR de la C.T.R. y P. y los arts. 15 y 16 del TR de la CTU.

- los propietarios o usufructuarios, por todo el tiempo - que dure el usufructo, ya sean personas físicas o jurídicas, de los bienes objeto de esta Contribución, o quienes legítimamente representen sus derechos.
- las ~~herencias~~ herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, aún carentes de personalidad jurídica, congstituyan una unidad económica o un patrimonio separado - susceptible de imposición, que sean titulares de bienes de naturaleza urbana o rústica y pecuaria (1).
- los enfiteutas y demás censatarios, cuando la separación de dominio sea de carácter perpetuo o por tiempo indefinido, constituyendo censos y gravámenes análogos.
- los titulares del derecho real de superficie y los titulares del dominio directo, cuando haya separación de dominios con carácter temporal.
- los propietarios de cada una de las partes, cuyas respectivas B.I. se calculen por separado a efectos tributa--rios, en el caso de existir contratos por virtud de los cuales haya separación de dominios.
- los perceptores de censos, tributos o cualquiera imposición establecida especialmente sobre terrenos o fincas exceptuados en absoluto del pago de esta Contribución.

4.- BASES, CUOTA DEL TESORO PROVINCIAL Y DEUDA TRIBUTARIA.

4.1.- BASES IMPONIBLE Y LIQUIDABLE.

La BI de la Contribución Territorial es el producto líquido de los bienes calificados como urbanos o como rústicos y pecuarios, y la BL se obtiene practicando en la BI las re-

(1). Recordemos que el art. 15 de la Instrucción Foral General de Alava dice que estas entidades tendrán el carácter de sujetos pasivos cuando los Reglamentos de cada tributo - así lo establezcan, siguiéndose, pues, el mismo criterio del art. 33 de la LGT (véase el apartado 5 del capítulo VI de esta tesis).

ducciones o bonificaciones que se establecen en el RF para el caso de Urbana (art. 60 y 61) y de Rústica y Pecuaria (art. 86).

En este punto se presentan diferencias con el régimen común y de ellas iremos hablando cuando analicemos particularmente cada una de las dos modalidades que presenta esta Contribución Territorial (véanse los apartados 12.4 y 12.5 para la Riqueza Rústica y Pecuaria y 13.3 y 13.4 cuando se trate de la Riqueza Urbana).

4.2.- CUOTA DEL TESORO PROVINCIAL.

El art. 8 del RF establece que la Cuota del Tesoro Provincial (abreviadamente conocida por la Cuota Provincial) se obtiene aplicando a la BL el tipo impositivo del 16%.

Aquí se produce una marcada diferencia entre el régimen foral y el común, ya que en este último los tipos varían, existiendo un 15% en la CTU, y un 10% o un 17,5%, según que se trate de la Cuota Fija o Proporcional, en la CTR y P. En el régimen foral, por el contrario el tipo de gravamen está unificado para las dos modalidades de la Contribución Territorial en un 16%.

Los Ayuntamientos participan, según el art. 15 del RF, del 50% de las Cuotas Provinciales que se obtengan en cada ejercicio en sus respectivos Municipios, pudiendo la Diputación modificar o incluso suprimir tal participación (1).

Existen también unas bonificaciones de la cuota que se dividen en permanentes y temporales (arts. 13 y 14 del RF).

(1). En el régimen común, el art. 32 del TR de la CTR y P. dice que las Corporaciones municipales y provinciales que hubiesen colaborado en los trabajos de formación del Catastro, tendrán derecho a participar en un 5% y 2,5%, respectivamente, de la recaudación obtenida por las cuotas tributarias en sus demarcaciones respectivas, quedando el 7,5% en favor del ente provincial cuando la Diputación Provincial ha sustituido a la acción municipal.

Por su parte, el art. 33 del TR de la CTU, establece una participación del 90% de la recaudación líquida por Cuota del Tesoro de la CTU a favor de los Ayuntamientos, que puede ser de un 80% de las cuotas y todos los recargos de mejora urbana que se satisfagan por razón de los terrenos de un polígono de nueva urbanización o de reforma interior, a partir de la terminación de las obras (art. 32 del TR de la CTU).

A) Bonificaciones permanentes:

Existe una bonificación permanente del 95% de la cuota - provincial de ambas modalidades de la Contribución Territorial, así como de los recargos que recaigan sobre la misma, en el caso de edificios y terrenos destinados directamente a la enseñanza, siempre que se trate de Centros reconocidos o autorizados por los Departamentos Ministeriales afectados y que la propiedad de aquellos pertenezca a los titulares de dichos Centros, o a entidades que pongan al servicio de estas los edificios y terrenos, sin relación arrendaticia ni percibo de renta alguna (1).

B) Bonificaciones temporales:

Hay una bonificación del 95% de la Cuota Provincial y de sus recargos solamente en el caso de la Riqueza Urbana (no aplicable, pues, cuando se trate de la Riqueza Rústica y Pecuaria). Tal bonificación se produce en el caso de una concesión sobre el aprovechamiento de los terrenos destinados a autopistas de peaje, cuando se hubiese reconocido expresamente en virtud de acuerdo de la Diputación en favor de las Entidades concesionarias de la construcción, conservación y explotación de dichas autopistas, a su paso por la provincia de Alava. Esta bonificación es temporal porque dura lo que dure el plazo de la concesión (2).

También hay una bonificación del 95% de la cuota y recargos de la Riqueza Rústica y Pecuaria (queda excluida, pues, la Riqueza Urbana), en el caso de las fincas rústicas adquiridas por el IRYDA para el cumplimiento de sus fines. Esta bonificación cesará una vez aprobado el proyecto de parcelación correspondiente, considerandose divididas dichas fincas, a efectos tributarios, en las unidades de explotación que en dicho proyecto se establezcan (3).

-
- (1). Véase el art. 10,1 del TR de la CTR y P (redactado conforme al Decreto 1049/1968, de 27 de mayo y el art. 14.1, a) del TR de la CTU en el que la bonificación es idéntica a la del régimen foral.
 - (2). Esta bonificación, con idéntico carácter de temporalidad, existe también en el régimen común (véase el art. 14,2 del TR de la CTU).
 - (3). Bonificación recogida en el art. 10.2 del TR de la CTR y P.

La Diputación Foral tiene facultades para, en casos excepcionales, y por causas de interés provincial, conceder bonificaciones de la cuota provincial del Impuesto.

4.3.- DEUDA TRIBUTARIA.

La Deuda Tributaria de la Contribución Territorial se obtiene añadiendo a la Cuota Provincial el importe de los siguientes recargos ordinarios o extraordinarios (art. 9 del RF).

A) Recargos ordinarios:

Los Ayuntamientos están autorizados por el art. 10 del RF, para establecer un recargo ordinario de hasta el 50% de la Cuota Provincial de la Contribución Territorial (lo que representa un 8% de la BL puesto que el tipo de gravamen es del 16%) para atenciones ordinarias.

B) Recargos extraordinarios:

Según el art. 11 del RF los Ayuntamientos podrán solicitar de la Diputación autorización para el establecimiento de recargos extraordinarios y transitorios, sobre las Cuotas Provinciales de la Contribución Territorial, confeccionando la correspondiente Ordenanza Municipal, que será elevada a aquella para su aprobación y destinados a:

- la realización de obras y mejoras urbanas
- pago de intereses y amortización de empréstitos municipales
- ejecución de obras de abastecimiento de aguas y alcantarillado
- ejecución de obras de construcción de viales y reparación de los mismos (1).

En el caso de la Riqueza Rústica y Pecuaria, exclusivamente, se aplica un recargo del 2,50% sobre la Cuota Provincial para atenciones de la Cámara Oficial Sindical Agraria de Alava,

(1). Observemos como los recargos forales se aplican siempre sobre las Cuotas, mientras que en el régimen común se pueden aplicar sobre la BL, la cuota o la suma de cuota y demás recargos.

siendo exaccionado tal recargo por la Diputación Foral (art. 12,1 del RF).

También puede la Diputación imponer recargos permanentes cuando se trate de edificios incluídos en el Catálogo de Edificios Civiles cuyos propietarios incumplan las obligaciones de conservación y mantenimiento debidos (art. 12,2 del RF).

5.- LAS JUNTAS MUNICIPALES Y PROVINCIAL DE ESTADISTICA Y CATAS- TRO.

Existen en Alava unas Juntas Municipales y una Junta Provincial de Estadística y Catastro de cuyo análisis pasamos a ocuparnos.

5.1.- LA JUNTA PROVINCIAL:

Esta Junta Provincial tiene por misión la organización y dirección de los trabajos estadísticos y catastrales en orden a la exacción de la Contribución Territorial, comunicando a las Juntas Municipales las instrucciones y sugerencias que estime conveniente para el mejor desempeño de su cometido y evacuando las consultas que éstas les dirijan.

Al mismo tiempo, también corresponde a la Junta Provincial la recogida, exámen y comprobación de los trabajos de formación de los Registros Fiscales de la Riqueza Urbana y los que pudieran realizarse para una modificación de carácter general en el Catastro de la Riqueza Rústica y Pecuaria, los cuales, acompañados de Memoria explicativa de lo actuado, elevará a la Diputación para su aprobación definitiva (art. 46 del RF).

Su composición es como sigue (art. 45 del RF):

a) Presidente, que será el Excmo. Sr. Presidente de la Diputación, o el miembro de la Corporación en quien éste delegue.

b) Los Vocales Corporativos, que serán cuatro Diputados designados por la Corporación.

c) Los Vocales Asesores que serán:

- el Letrado Jefe de Hacienda Provincial
- los Ingenieros Directores de los Servicios de Catastro, Agricultura y Ganadería y Montes
- el Arquitecto de Provincia.

d) un Secretario, que será el Jefe de la Sección de Impuestos Directos.

En aquellos casos en que el Presidente o los Vocales Corporativos lo juzguen conveniente, podran designar como elementos consultivos a las personas que estimen oportuno.

5.2.- LAS JUNTAS MUNICIPALES:

Estas Juntas Municipales, que están constituidas en cada Ayuntamiento de la Provincia, tienen por misión el cumplimiento de todas las funciones que le encargue la Junta Provincial, así como las que le vienen encomendadas por el RF y que son las siguientes (art. 42 del RF):

- aprobar los índices de rentabilidad por superficie construída, a efectos de determinar el valor corriente en venta de las edificaciones ordinarias (art. 56,1 del RF).
- determinar dicho valor corriente en venta de los edificios singulares, como palacios, plazas de toros, teatros, circos, clínicas, conventos.... etc. (art. 56,2 del RF).
- determinar el valor corriente en venta de los solares -- cuando no estan aprobados los índices de valoración municipal de los terrenos (art. 56,3 del RF).
- formar los Registros Fiscales de la Riqueza Urbana tomando como base las declaraciones presentadas por los propietarios, administradores o representantes (art. 65 y ss. del RF) (1).
- informar a los Ayuntamientos sobre las pérdidas que hayan sufrido los contribuyentes por causa del pedrisco, inundación, incendio u otra calamidad (art. 96 del RF).

(1). Puede verse claramente el paralelismo entre éstas Juntas y las Juntas Mixtas de representantes de la Administración y de los contribuyentes que recoge el art. 24 del TR de la -

- informar a los Ayuntamientos en el supuesto de que se hayan producido variaciones en las BI por alteración de cultivos o explotación de los bienes o por realizarse nuevas plantaciones (art. 91, 2 del RF).

La composición de las Juntas Municipales es como sigue - (art. 40 del RF):

- a) Un Presidente, que será el Alcalde del Ayuntamiento o - aquel Concejal en quien delegue.
- b) Tres Concejales.
- c) Tres hacendados vecinos.
- d) Un Asesor, que será un Perito en valores de la propiedad y, a falta de éste, un vecino reputado como práctico en valoraciones rústicas y urbanas.
- e) Un Secretario, que será el Secretario de la Corporación Municipal.

En el caso del Ayuntamiento de Vitoria la composición de - la Junta varía un tanto ya que forman parte de la misma, como - Vocales Asesores, el Arquitecto Inspector General de Servicios, el Arquitecto de Urbanismo, el Jefe de la Sección de Hacienda y el Jefe del negociado de Contribuciones, variando el número de hacendados vecinos de tres a seis.

El nombramiento de los Concejales que han de integrar la - Junta, así como el de los hacendados vecinos y el de perito o - práctico en valoraciones, lo hará el Ayuntamiento. Los Concejales se renuevan cuando tiene lugar la renovación de la Corporación Municipal, y en caso de vacante el Ayuntamiento designa al Concejal que haya de ocuparla por el tiempo que medie hasta dicha renovación.

El nombramiento de los vocales hacendados y perito o práctico en valoraciones se hará cada cuatro años, pudiendo ser reelegidos por períodos iguales.

El cargo de Vocal de la Junta Municipal es obligatorio (art. 41 del RF) si bien los Vocales hacendados y los peritos o prácticos asesores podran renunciar, o excusarse de la aceptación - del cargo, en los siguientes casos:

- cuando sean mayores de 60 años
- cuando se hallen impedidos físicamente
- cuando ejerzan empleo o servicio público, civil o militar
- cuando tengan que ausentarse del Ayuntamiento durante más de 4 meses al año.

Las sesiones de la Junta Municipal se celebraran previa - convocatoria del Presidente, y sus acuerdos serán adoptados - por mayoría de votos, siendo el del Presidente voto de calidad. Para la adopción de acuerdos se necesita la asistencia de la - mitad más uno, cuando menos, de los Vocales de la Junta (art. - 43 del RF). Los acuerdos se consignaran en un Libro de Actas - que firmaran todos los miembros asistentes en unión del Secretario.

El art. 44 del RF impone la obligación a las Juntas Municipales de oír a los Presidentes y Vocales de las Juntas Administrativas (en aquellos Ayuntamientos donde tales Juntas existan) cuando se trate de comprobar, valorar o inspeccionar los bienes sujetos a la Contribución que radiquen en la Jurisdicción de - las mismas.

6.- LOS REPARTOS DE LA CONTRIBUCION TERRITORIAL.

Los Ayuntamientos, utilizando los Registros fiscales de la Riqueza Urbana y los Padrones de la Riqueza Rústica y Pecuaria, confeccionaran anualmente y antes del 31 de diciembre (art. 16 del RF), los Repartos de la Contribución Territorial para el - ejercicio económico siguiente, consignando los nombres de los - contribuyentes, su vecindad, BI y BL de cada una de las rique--zas que tuviesen asignadas los bienes, el importe de las cuotas provinciales, tipos de recargo y sus importes y cantidades a satisfacer por cada contribuyente por todos los conceptos.

Una vez que estos requisitos han sido confeccionados, los Ayuntamientos deberán exponerlos al público durante quince días (art. 17 del RF) para que los contribuyentes afectados puedan - examinarlos y formular, en su caso, las reclamaciones que consideren oportunas. El periodo de exposición al público se anunciará en el Boletín Oficial de la Provincia.

En el caso de que los Ayuntamientos esten constituidos - por varios núcleos de población, aquellos deberan comunicar a los Presidentes de las Juntas Administrativas la fecha en que los Repartos van a quedar expuestos al público, con dos días de antelación por lo menos, a fin de que dichos Presidentes lo hagan saber al vecindario por los medios de costumbre.

Las reclamaciones que se produzcan serán resueltas por el Ayuntamiento, dentro de los quince días siguiente al de finalizar el plazo de exposición al público (art. 18 del RF).

Una vez que han transcurridos los plazos de exposición y los de interposición de reclamaciones, se remiten a la Diputación los Repartos con certificación del resultado de la exposición al público y acompañándose una relación de las cuotas percibidas durante el año anterior, por altas, variaciones de BI y BL y actuación inspectora.

La Diputación tiene que examinar y comprobar los Repartos de forma que queden definitivamente aprobados antes del día 14 de febrero de cada año (art. 19 del RF).

En el caso de que los Repartos presentasen deficiencias - se concederá a los Ayuntamientos un plazo de 30 días para que puedan ser subsanados (art. 21 del RF).

La Diputación, una vez aprobados los Repartos, practicará la correspondiente liquidación y señalará las cantidades a ingresar en Tesorería de Provincia, lo que será comunicado a los Ayuntamientos para que estos procedan a la recaudación de cuotas y recargos (art. 22 del RF), debiendo realizarse el ingreso en Tesorería de Provincia por mitad y a partes iguales en los meses de julio y diciembre de cada año (art. 20 del RF) (1).

7.- LA RECAUDACION DE LA CONTRIBUCION TERRITORIAL.

La Contribución Territorial es recaudada por los Ayuntamientos mediante recibos semestrales para cada una de las dos -

(1). Obsérvese como el Concierto que hace la Diputación con los Ayuntamientos es similar al que el Estado hace con ella. - Las diferencias, pues, entre el régimen común y el foral, son muy acentuadas en el caso de la Contribución Territorial.

Riquezas, es decir, la Urbana y la Rústica y Pecuaria (art. - 23 del RF).

Tales recibos comprenderan los siguientes datos (art. 24 del RF).

- nombre del Ayuntamiento, semestre y años
- sujeto pasivo y su domicilio fiscal
- situación del bien sujeto
- producto íntegro, BI, BL, Cuota provincial, recargos ordinarios y extraordinarios total de la deuda tributaria y - parte que corresponde al semestre.

8.- LA INSPECCION DE LA CONTRIBUCION TERRITORIAL.

La Inspección de la Contribución Territorial corresponderá, indistintamente, a la Diputación y a los Ayuntamientos, a través de sus respectivos Servicios de Inspección, reservándose la Diputación la Alta Inspección del Tributo (art. 25 del - RF).

Las misiones de la Inspección son las que recoge el art. 26 del RF):

- comprobar las declaraciones de alta, baja y variación de BI presentadas por los contribuyentes
- descubrir las ocultaciones y defraudaciones que pudieran producirse
- asesorar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes tributarios y de sus relaciones fiscales con la - Administración.

Por lo que respecta a los deberes, normas de actuación, - calificación de los expedientes y su penalidad por parte de - los inspectores, el art. 27 del RF se remite a lo dispuesto en la Instrucción Foral General de Alava que ya hemos comentado - (véase el apartado 12 del Capítulo VI).

En lo referente a la tramitación de las actuaciones inspectoras y a la práctica de las liquidaciones procedentes, el art. 28 del RF establece que corresponden, según los casos, a los Ayuntamientos o a la Diputación, quedando los recargos que pudieran resultar de la actuación inspectora en beneficio de los Ayuntamientos, cuando tales actuaciones se hayan realizado por los Servicios de Inspección de los Ayuntamientos (art. 29 del RF).

La Diputación, por su parte, deberá hacer entrega anualmente a los Ayuntamientos del importe de los recargos municipales recaudados como consecuencia de liquidaciones que provengan de actuación inspectora llevada a cabo por sus propios Servicios de Inspección (art. 30 del RF).

Según el art. 31 del RF los Ayuntamientos deberán remitir trimestralmente a la Diputación copia de las actas instruidas por sus Servicios de Inspección, para la debida rectificación del Registro General de la Riqueza Urbana (véase el apartado 13.2 de este Capítulo) o del Padrón del Catastro de la Riqueza Rústica y Pecuaria (véase el apartado 12.3 de este Capítulo).

De igual forma, la Diputación remitirá también trimestralmente a los Ayuntamientos interesados una copia de las actas suscritas por sus Servicios de Inspección, a efectos de las rectificaciones correspondientes en los Registros Municipales.

9.- SANCIONES.

Las sanciones que procederá aplicar son las siguientes:

a) Por falta de presentación de declaraciones para la formación del Registro Fiscal y de las declaraciones de cambio de dominio, cuando sea conocida por la Administración, se impondrá una multa de 250 ptas. sin que la imposición de esta multa libere a los interesados de la obligación de presentar tales declaraciones (art. 32 del RF).

b) Por falta de presentación dentro del plazo de las declaraciones de alta y de variación de la BI, si de ésta se deriva incremento de cuota, tenemos las siguientes sanciones:

- cuando sea conocida por la Administración, multa de 500 a 2.000 ptas. (según la importancia de los bienes), más el 10% de las cuotas y recargos; o del incremento de cuota o recargos sobre éste, que se deriven de la declaración que además deberán presentar los interesados (art. 33 del RF).
- cuando la presentación se haga fuera de plazo, pero antes de la intervención de los Servicios de Inspección, multa del 10% de la cuota y recargos o del incremento de cuota y recargos sobre éste (art. 34 del RF).

El art. 35 alude al caso de que no se presenten declaraciones de baja o de variación de la B.I. cuando de ella no se derive incremento de cuota (1). En estos casos, la falta de presentación de tales declaraciones lleva aparejada la obligación de abonar las cuotas y recargos señalados a los bienes - cuya baja o variación deberá declararse, hasta que se formulen aquellas.

Todas estas sanciones serán impuestas por los Ayuntamientos respectivos, quedando en su beneficio las penalidades y - recargos que se obtengan (art. 36 del RF).

10.- RECURSOS.

El art. 37 del RF establece los siguientes tipos de recursos:

- a) Contra la fijación de productos integros y, en su caso, de B.I. por las Juntas Municipales, puede recurrirse ante el Ayuntamiento respectivo en el plazo de quince días siguientes al de su notificación.
- b) Contra los acuerdos de los Ayuntamientos en materias de la Contribución Territorial, puede interponerse recurso de alzada ante la Diputación, dentro del plazo de treinta días contados a partir del siguiente al de su notificación, o al de finalización del plazo de quince días -

(1). Es decir, los casos contrarios a los que acabamos de comentar: declaración de alta y de variación de la BI cuando de ella se derivase aumento de cuota.

siguientes a la presentación de reclamaciones ante aquellos.

Contra los acuerdos adoptados por la Diputación en resolución de estos recursos de alzada, puede interponerse el recurso contencioso-administrativo (art. 37.2 del RF).

Hay que resaltar que la interposición de recursos no es obstáculo para que se aprueben los Repartos, ni libera al contribuyente del pago de las cuotas y recargos, dentro de los plazos para ello concedidos, sin perjuicio, claro está, de las devoluciones que procedan cuando se resuelvan aquellos recursos (art. 38 del RF) (1).

11.- LA PRESCRIPCION.

El art. 39 del RF. aplicando lo dispuesto en el art. 122 de la Instrucción Foral General de Impuestos de Alava (véase el apartado 15 del Capítulo VI), establece que la exigibilidad de las cuotas y recargos correspondientes a la Contribución Territorial, tanto en su modalidad de Riqueza Urbana, como de Riqueza Rústica y Pecuaria, prescribe a los cinco años.

12.- LA RIQUEZA RUSTICA Y PECUARIA.

Una vez vistas cuales son las disposiciones comunes que para ambas modalidades de la Contribución Territorial recoge el RF. podemos pasar ya a examinar la primera de las modalidades: la Riqueza Rústica y Pecuaria.

12.1.- EL HECHO IMPONIBLE.

El art. 76 del RF establece que la C.T.R. y P. gravará - las rentas reales o potenciales que correspondan a la propiedad o posesión de los bienes calificados tributariamente de - naturaleza rústica y pecuaria o el mero ejercicio de actividades agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas.

(1). Sobre todo lo referente a la regla del SOLVE ET REPETE - pueden verse los artículos de FERNANDO CERVERA TORREJON en Crónica Tributaria, núms. 5 y 10 y el de EDESIO PEÑA HERNANDO, en Crónica Tributaria núm. 11.

Con ello el RF reproduce lo dispuesto en el art. 13 del TR de la CTR y P referido a la cuota fija de dicha Contribución, y aquí aparece otra diferencia entre el régimen foral y el común: mientras que éste distingue una Cuota Fija y una Cuota Proporcional (que grava los rendimientos de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas independientes y mixtas cuando su BI en Cuota Fija sea superior a 100.000 ptas.), el régimen foral no hace tal diferencia y se apoya en la regulación que el TR hace de la Cuota Fija.

Para que quede más claramente matizado el contorno del HI veamos ahora cuáles son los bienes de naturaleza rústica y pecuaria.

A) Bienes sujetos:

El art. 75 del RF establece que, a efectos tributarios, tienen la consideración de bienes y derechos de naturaleza rústica y pecuaria (1):

- las fincas rústicas
- la ganadería
- las canteras, las tierras que constituyan primera materia para actividad fabril y las aguas salinas
- las edificaciones de carácter agrario que, situadas en predios rústicos, sean indispensables para la explotación de los mismos.
- los terrenos ocupados por canales de riego y pantanos, - incluso sus álveos y riberas; los diques y murallas de - piedra o de tierra, los embarcaderos con muralla adyacente y los demás terrenos accesorios ocupados en servicio de los mismos canales o pantanos, o sea, todos los terrenos que comprenden los planes aprobados para la ejecución de las obras
- los terrenos ocupados por vías no incluidas en el llamado dominio natural

(1). Véase el art. 3 del TR de la C.T.R. y P. que recoge idénticos casos para el régimen común.

- los censos, pensiones y cualquier otro gravamen que tenga carácter perpetuo, establecidos sobre terrenos rústicos exentos de esta Contribución, cualquiera que sea la persona física o jurídica obligada a satisfacerlos.
- las aguas públicas o de propiedad privada que se utilicen mediante retribución, en el riego de fincas ajenas siempre que no se trate de una renta de capitales invertidos en las obras de canalización o aprovechamiento de aquellas aguas que esten exceptuadas de tributación con arreglo a la Ley de Aguas.

B) Bienes no sujetos:

El art. 77 del RF señala que no tienen la consideración de bienes de naturaleza rústica los que se consideren urbanos y, por ello, queden gravados en la C.T.U. Con ello el RF utiliza el mismo criterio que el TR (art. 4) para citar los bienes no sujetos: remitirse al caso de bienes sujetos a la CTU. (1).

C) Bienes exentos:

En lo referente a los bienes exentos tenemos unas exenciones permanentes y otras temporales.

Las exenciones permanentes pueden ser subjetivas y objetivas. Las subjetivas se producen en aquellos casos en que los propietarios o usufructuarios de los bienes de naturaleza rústica y pecuaria sean (art. 80 del RF):

- a) El Estado Español cualquiera que sea el destino o utilización dado a los bienes, y los siguientes Organismos o Entidades equiparados al mismo en su consideración tributaria (2).

-
- (1). De estos bienes hablaremos en el apartado 13.1.A) de este Capítulo, y con ello podremos perfectamente determinar - qué bienes estan no sujetos a la CTR y P.
 - (2). El art. 5 del TR de la CTR y P. enumera estas exenciones subjetivas permanentes y en este primer caso solo se diferencia del art. 80 del RF en que aquel habla no de Movimiento Nacional como el RF, sino de Movimiento de Falange Española Tradicionalista y de las JONS, y que amplía la exención a dos casos más: el Patrimonio Forestal del Estado y la Mancomunidad de los Canales de Taibilla.

- Movimiento Nacional y los Organismos dependientes del mismo, por los que no esten destinados a producir renta en favor de la Entidad poseedora
 - la Organización Sindical, por los no destinados a producir renta, no alcanzando la exención a los Sindicatos verticales, Gremios, Hermandades y demás entidades sindicales con personalidad jurídica y patrimonio distinto de los del Movimiento Nacional.
 - el Patrimonio Nacional
 - los Organismos y Entidades cuyos bienes se encuentren equiparados en el orden tributario a los de la Beneficencia General del Estado
- b) la Iglesia Católica y sus Congregaciones religiosas por los huertos, jardines y dependencias de naturaleza rústica, de los inmuebles exentos de C.T.U. siempre que no esten destinados a industria o cualquier otro uso de carácter lucrativo...
- c) los Gobiernos extranjeros, por los destinados a su representación diplomática o consular, o a sus organismos oficiales, a título de reciprocidad
- d) aquellos Organismos o Entidades a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales o de pactos solemnes con el Estado
- e) el Instituto Nacional de Previsión, respecto a los que posea como Entidad colaboradora de la Obra del Patrimonio Forestal.
- f) las Cajas Generales de Ahorro Popular, respecto de las de su propiedad incluidas en los planes de obras benéficos-sociales que cumplen los requisitos legales (1).
- g) el I.R.Y.D.A. (2) por los destinados a la creación y funcionamiento de Centros técnicos de colonización y otros

(1). En el régimen común el art. 5 habla de planes benéficos-sociales aprobados por el Ministerio de Hacienda.

(2). El TR del Impuesto habla de INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZACION.

servicios propios del cumplimiento de sus fines, no es-
tanto comprendidos en esta exención las fincas rústicas
adquiridas con destino a la parcelación.

- h) la Cruz Roja Española por las que no le produzcan renta
(1).

Por lo que respecta a las exenciones permanentes de ca-
rácter objetivo, las recoge el art. 81 del RF y son los siguien
tes bienes de naturaleza rústica, independientemente de la per
sona de su titular:

- los de uso público
- los de servicio público, siempre que no produzcan renta,
no considerándose a estos efectos, como tales, las Tasas
y Tarifas de derecho público
- los comunales, siempre que no se dediquen al cultivo y -
produzcan una renta (2)
- los caminos públicos, puentes y canales de riego constru
dos por empresas particulares, cuando por contrate esten
adjudicados a dichas empresas los productos con exención
de la Contribución
- los ocupados por líneas de ferrocarriles, ya sean genera
les o transversales, o por cualquier otro servicio indis-
pensable para la explotación de dichas vías
- los terrenos ocupados por embalses y pantanos propiedad
de las Corporaciones Locales alavesas, destinados al ser-
vicio de abastecimiento de aguas a las poblaciones y los
terrenos por las mismas destinados a la recogida de escom-
bros (3).
- los ocupados por minas, incluso las de sal, siempre que -
dichas minas hayan sido objeto de concesión con arreglo a
la legislación sobre minería y que las concesiones cumplan
todas las obligaciones que les incumban, según las disposi

(1). En el régimen común se recoge un caso más de exención: la
Confederación Hidrográfica del Segura.

(2). El art. 6 del TR de la CTR y P. solo se limita a citar los
bienes comunales, pero sin someterlos a ningún tipo de -
condicionante como el destino a que se dediquen a la pro-
ducción de renta.

. Estamos ante una exención típicamente foral, ya que apare-

ciones que regulen los impuestos que gravan los rendimientos mineros.

- los que se dediquen a Coto escolar de previsión, de carácter predominantemente forestal.
- los pertenecientes a las empresas que se dediquen a la investigación y explotación de los hidrocarburos naturales, líquidos y gaseosos yacientes en territorio alavés.
- los ocupados por las ferias internacionales, nacionales, regionales, provinciales o locales que actualmente tengan reconocido, o se les reconozcan en lo sucesivo, el carácter de instituciones oficiales dependientes del Ministerio de Comercio y de Asociaciones de utilidad pública, - siempre que tales bienes no tengan otro destino que el de su utilización para estos certámenes y no produzcan rentas, no estimándose como tal las cantidades que el Patronato, Comité Ejecutivo o Corporación propietaria perciba por la cesión de las edificaciones, instalaciones o servicios, siempre que el total importe de dichas remuneraciones se invierta en la reparación y conservación de los referidos bienes o en la ampliación de los mismos.

Nos quedan, por último, las exenciones temporales que vienen recogidas en el art. 82 del RF, y que se reducen a un solo caso: la parte repoblada de las fincas en que las Corporaciones Locales, Entidades y particulares realicen repoblaciones forestales queda exenta de la CTR y P. hasta que el monte empiece a producir, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el cultivo anterior a la plantación (1). El plazo para la exención será fijado por la Diputación sin que pueda ser inferior a doce años para las especies de crecimiento rápido ni de veinticinco para las de lento (2).

El RF no recoge más exenciones que estas y omite dos casos de exenciones permanentes por razón de la cuantía de la BI

ce en el RF pero no en el TR de la CTR y P.

- (1). Idéntica exención temporal recoge el art. 9 del TR de la CTR y P. que, sin embargo, suprime la alusión a la tributación de los cultivos anteriores a la plantación.
- (2). Los plazos son los mismos para el territorio común.

y que recogen los arts. 7 y 8 del TR de la CTR y P. según los cuales quedan exentos:

- las parcelas que perteneciendo a un mismo propietario, no tengan asignada en conjunto unas BI superiores a 5.000 ptas.
- el ejercicio de la actividad ganadera independiente, en el caso de que el rendimiento medio presunto de la misma no exceda de 20.000 ptas. para cada titular.

Con ello, queda más restringido el campo de la tributación por esta modalidad de la Contribución Territorial en el régimen común, que en el foral, al ser menor el número de exenciones en éste último.

12.2.- LA ACTIVIDAD GANADERA.

Se hace necesario concretar el alcance de este término, puesto que el mero ejercicio de una actividad ganadera está gravado por la CTR y P, como dice el art. 76 del RF ya comentado al hablar del HI..

Lo primero que hay que hacer es separar taxativamente las nociones de ganado de labor y ganado de venta, ya que la tenencia de ganado de labor no tiene trascendencia fiscal a los efectos de la CTR y P y, por tanto, no se gravará como actividad ganadera, al considerarse como un instrumento más de trabajo (art. 71,2 del RF).

Por su parte, la tenencia de ganado de renta puede dar lugar al desarrollo de una actividad ganadera dependiente o independiente quedando ambas sujetas a tributar por la CTR y P. El deslinde entre estos conceptos tiene mucha importancia, pues quedan gravadas las ventas potenciales o reales del ganado dependiente de las fincas atendiendo a la capacidad productiva de las respectivas parcelas (art. 78,1 del RF), a diferencia de lo que ocurre con la actividad ganadera independiente - que tiene un trato fiscal totalmente singular y diferente.

El criterio legal para distinguir entre estos dos tipos de actividad ganadera es, en el régimen foral, idéntico del régimen común, y consiste en definir qué se entiende por activi-

dad ganadera independiente, de tal modo que cualquier ganado que se encuentre en una situación distinta se reputará como ganadería dependiente.

A tales efectos el art.79 del RF dispone que se estimará actividad ganadera independiente al conjunto de cabezas de ganado - que se encuentre comprendido en alguno de los casos siguientes(1):

- que pade o se alimente fundamentalmente en tierras que no - sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ga nado.
- el estabulado fuera de las fincas rústicas.
- aquel que se alimente fundamentalmente con piensos no produ- cidos en la finca en que se críe.
- el transhumante o transtermitante.

De todas formas en el régimen común se han surgido dificulta des para aplicar estos conceptos de actividad ganadera independien te, por lo que se ha publicado la Orden Ministerial de 29 de di-- ciembre de 1965 y la Resolución de la Dirección General de Impues- tos Directos de 10 de diciembre de 1970 para procurar salvar tales dificultades. Por ello, nos extraña que el RF se haya limitado a reproducir un art. (Como es el 15 del TR) que ha tenido problemas en lugar de haberse adaptado en la redacción del art. 79 a lo dis puesto en la Orden y Resolución citadas (2).

(1). El RF reproduce el art. 15 del TR de la CTR y P.

(2). Según la referida O.M.se entenderá por actividad ganadera in dependiente, en general, aquella que no se encuentra vincula- da a determinadas fincas, ni los recursos naturales o cultura les de éstas constituyen la base económica del sostenimiento del ganado.

En particular, se considera actividad ganadera independien te la forma o formas de explotación pecuaria comprendidas en alguno de los siguientes casos:

- cuando la alimentación básica del ganado no provenga del - aprovechamiento de fincas explotadas por el mismo tenedor ni de la utilización de los pastos o rastrojeras de estas.
- cuando el ganado que se cobije fuera de las fincas rústi- cas tenga su alimentación fundamental independiente de las explotaciones agrícolas de su titular. A estos efectos el concepto de alimentación básica o fundamental se determina atendiendo a los factores cuantitativos de la misma, en - ningún caso inferiores al 70% de la cantidad de los recur- sos alimenticios utilizados.
- los conceptos de transhumancia o transtresmirencia no se - produzcan en los casos en que las diversas fincas en que pade o se alimente el ganado constituyan una explotación agraria.

Las controversias que se susciten respecto al hecho de si un conjunto de cabezas de ganado debe reputarse como actividad ganadera independiente seran resueltas por la Junta Provincial de Estadística, y contra su resolución puede recurrirse en alzada ante la Diputación (1).

12.3.- EL CATASTRO DE LA RIQUEZA RUSTICA Y PECUARIA.

El Catastro de la Riqueza Rústica y Pecuaria constituye el conjunto de datos sobre la extensión, forma, linderos y propietario o poseedor de los bienes sujetos a esta contribución así como la justa apreciación de sus productos, a efectos del señalamiento de las BI sobre las que han de recaer las cuotas provinciales y los recargos autorizados por la Diputación (art. 87 del RF).

El referido Catastro está integrado por la siguiente documentación (art. 88 del RF):

- planimetrías, planes topográficos parcelarios, ampliaciones de fotografías aéreas o croquis parcelarios del término y polígono.
- estados planimétricos y de descuentos, en los cuales aparecerá reflejada la extensión superficial de todas las parcelas.
- libretas de campo, una per polígono.
- relaciones de características, en que consten todas las de las parcelas, excepto la valoración.
- hojas catastrales: una per parcela, en la que se contengan todas las características de esta y las alteraciones que hayan sufrido por efecto de reclamaciones o rectificaciones.
- cédulas de propiedad: una por propietario, en la que se contenga relación de todas las parcelas que posee cada uno de éstos en el término municipal.

(1). En el territorio común este tipo de controversias se resuelven por el Jurado Tributario, previo informe de las correspondientes Juntas Mixtas de funcionarios y contribuyentes.

- resúmenes de cultivos y clases.
- estado de B.I. locales.
- estudios evaluatorios de cultivos, aprovechamientos y ganadería.
- archivo de datos locales sobre producciones y valores en renta y venta.

A) Confección y conservación del Catastro:

La confección del Catastro de la Riqueza Rústica y Pecuaria, corresponde al Servicio de Catastro de la Diputación y se declarará subsistente el que actualmente se halla en vigor , - mientras que la Diputación no acuerde su modificación (art. 89 del RF).

También le corresponde a dicho Servicio la conservación - del Catastro, para lo cual contará con la colaboración de los Ayuntamientos de la Provincia que le remitiran, en la última quincena del mes de octubre de cada año, cuantas altas, bajas y variaciones en las BI se hayan producido en su respectivo - término municipal (art. 90 del RF).

El art. 91 del RF obliga a los propietarios de bienes sujetos a la CTR y P, o a sus administradores o representantes a que declaren en el Ayuntamiento en cuyo territorio radiquen dichos bienes, las alteraciones que se hayan producido, tanto de orden físico como de carácter económico o jurídico, formulando por triplicado, las correspondientes declaraciones de alta, baja, variaciones de BI y de cambios de dominio, de acuerdo con las siguientes normas:

a) Altas y bajas:

- cuando se produzca transmisión de bienes incluidos en el Catastro de la Riqueza Rústica y Pecuaria, el adquirente, dentro de los tres meses siguientes, deberá presentar en el Ayuntamiento en que aquellos radiquen, la declaración de alta juntamente con el documento que motiva la transmisión, y el transmitente deberá presentar dentro del mismo plazo y ante el mismo Ayuntamiento, la declaración de baja con expresión del nombre y domicilio del adquirente,

linderos y situación de los bienes, fecha de transmisión y concepto en que se realiza.

- cuando la transmisión está motivada por ~~este~~ MORTIS CAUSA, el plazo mencionado se contará a partir de la fecha en que se hubiera satisfecho el Impuesto de Sucesiones, debiendo el heredero formular ambas declaraciones, de alta y de baja.
- cuando por darse un nuevo destino a los bienes rústicos, estos deban pasar a tributar por la Riqueza Urbana, su propietario, dentro del plazo de tres meses, a contar desde el momento en que tal alteración se produzca, deberá formular ante el Ayuntamiento en que radiquen los bienes, las correspondientes declaraciones de baja en la Riqueza Rústica y de alta en la Riqueza Urbana.

b) Variación en la B.I.:

Cuando este se produzca, bien por alteración de los cultivos o de la explotación de los bienes, bien por realizarse nuevas plantaciones que gozasen de bonificación, los titulares de los bienes deberán comunicarlo al Ayuntamiento respectivo, el cual, previo informe de la Junta Municipal de Estadística, dará cuenta al Servicio de Catastro de la Diputación.

Una vez que reciba tales declaraciones de altas, bajas o variaciones en las B.I., el Servicio de Catastro realizará las correspondientes anotaciones en la documentación catastral, notificando las mismas a los Ayuntamientos interesados, a efectos de que en las copias catastrales que tienen estos en su poder, se registren las modificaciones realizadas por el Servicio de Catastro (art. 92 del RF).

B) Efectos en el Reparto de las alteraciones catastrales - (arts. 93 y 94 del RF):

Las alteraciones correspondientes al cambio del sujeto pasivo del tributo surtirán efecto en los repartos correspondientes al ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan tales alteraciones, siempre que las mismas se hayan comunicado al Servicio de Catastro de la Diputación antes del 31 de octubre de cada año.

Si se comunican entre el 1 de noviembre y el 31 de diciembre, surtirán efectos en el segundo ejercicio siguiente, si bien el transmitente de los bienes podrá repercutir al adquirente el importe de las cuotas y recargos proporcionalmente al tiempo transcurrido desde que se produjo la transmisión hasta que figure la modificación en el Reparto de la Contribución.

Cuando la alteración obedezca a variaciones en la B.I. surtirán efectos en los repartos correspondientes al ejercicio en que aquellas se produzcan, siempre que se comuniquen al Servicio de Catastro de la Diputación antes del 31 de octubre de cada año.

Si se comunican entre el 1 de noviembre y el 31 de diciembre surtirán efectos a partir del segundo ejercicio siguiente, en cuyo reparto se realizará la debida compensación de cuotas en favor de la Diputación o del contribuyente, si procediese, por el tiempo transcurrido desde que se produjo la alteración de B.I. hasta el ejercicio en que tuvo sus efectos en el Reparto.

12.4.- BASE IMPONIBLE:

El RF, siguiendo el mismo criterio que sigue el art. 18 del TR para definir la BI en la Cuota Fija de la CTR y P., dice en su art. 83 que la BI será el producto líquido de la tierra y el rendimiento de la ganadería. En particular, la B.I. comprenderá la suma de las cantidades siguientes:

- la que en concepto de renta corresponda al propietario de la tierra, acrecida en el interés de los capitales invertidos anualmente en el cultivo.
- la que en concepto de beneficio corresponda al que cultiva la tierra.
- la que en concepto de beneficio y de interés de los capitales invertidos anualmente en la explotación pecuaria correspondan al sujeto pasivo del tributo.

En el caso de las parcelas catastrales la B.I. será la resultante, según el art. 84 del RF de aplicar a la misma, - los productos o rendimientos líquidos que se calculen para - una hectárea de cada uno de los cultivos o aprovechamientos, en cada una de las intensidades productivas que se reconozcan en el término municipal, comarca o zona (1).

Para la determinación de la BI se aplicaran los módulos de estimación que, como media, se obtengan de los que hayan - prevalecido en los cinco años anteriores (art. 85,1 del RF).

Cuando se trate de parcelas dedicadas a explotaciones forestales que tengan un ciclo de producción superior al año, - la BI se determinará, de conformidad con el art. 85,2 del RF, en el cociente que resulte de dividir los rendimientos totales a obtener en su ciclo de producción, calculados según los módulos que hayan prevalecido en el último quinquenio, entre el número de años que integra el citado ciclo (2).

El TR de la CTR y P amplía más el análisis de la BI recogiendo el problema de la ganadería dependiente y de la independiente.

En el primer caso, el art. 21 del TR dice que en la BI de las fincas rústicas (3) se incluirán en su caso las rentas - reales o potenciales del ganado dependiente de las mismas con arreglo a la capacidad productiva de las parcelas integrantes de aquellas. El RF, sin embargo, omite toda alusión a este tema, cosa, por otra parte, perfectamente lógica porque ya en el art. 78 ha dicho que se gravaran las rentas reales o potenciales del ganado dependiente de las fincas, atendiendo a la capacidad productiva de las respectivas parcelas. No hace, pues, - falta insistir sobre el tema.

Por lo que respecta a la ganadería independiente el problema es distinto. El art. 22 del TR dice que la BI (3) de la

(1). En el mismo sentido se manifiesta el art. 19 del TR de la CTR y P.

(2). La misma regla da el art. 20,2 del TR de la CTR y P.

(3). Se refiere exclusivamente a la BI de la Cuota Fija.

actividad ganadera independiente se fijará en función del - rendimiento neto previsto por año y cabeza, sirviéndose de - la media de los módulos de estimación que hayan prevalecido en el quinquenio anterior (1). El RF, por su parte, nada dice de este tema y ello dificulta en cierta manera el problema, puesto que según el art. 78 del RF sabemos que la ganadería independiente no se grava atendiendo a la capacidad productiva de las respectivas parcelas, puesto que ésto solo - ocurre con la dependiente.

¿Cómo tributa, pues, la actividad ganadera independiente?. Ante el silencio del RF hay que interpretar que el régimen fiscal de esta actividad ganadera es el mismo que el que se aplica en el territorio común, es decir, estimándoles unos rendimientos medios presuntos que permiten apreciar el valor de la BI.

12.5.- BASE LIQUIDABLE.

Aquí tenemos una acusada diferencia entre el régimen común y el foral, puesto que mientras en el primero la BL se obtiene, como regla general, reduciendo en un 50% la BI de la - Cuota Fija (2) en el régimen foral la BL se obtiene aplicando a la B.I. una serie de reducciones que recoge el art. 86 del RF, según el cual, las BI de las parcelas sujetas a la CTR y P. en las que se hubiesen realizado las mejoras que a continuación se indican, no podrán exceder de las que les hubiesen correspondido de no haberse realizado aquellas, durante los siguientes períodos de tiempo (3):

- a) Cinco años a las plantaciones nuevas, que se hagan con variedades o híbridos de vid americana, resistentes, a la filoxera, contándose el plazo desde el año siguiente a la plantación.

-
- (1). La Resolución de la Dirección General de Inspección Tributaria de 15 de diciembre de 1975 (BOE de 18 de diciembre), aprueba la tabla de rendimientos medios presuntos para el quinquenio 1976 a 1980.
 - (2). Véase el art. 25 del TR de la CTR y P.
 - (3). Observemos como el art. 86 del RF, dice que las BI son las que no podrán exceder de las que hubiesen correspondido de no haberse realizado las mejoras. Esto plantea -

- b) Veinte años a las plantaciones nuevas de olivos, contándose el plazo a partir de la fecha de terminación de la plantación.

Fijémonos bien, como el TR de la CTR y P también admite la posibilidad de mantener las mismas bases de las parcelas - que se hayan sometido a mejoras, como si estas no se hubiesen

un problema porque de la lectura del artículo parece deducirse que las reducciones pertinentes no se practican en la BI para hallar la BL, sino que es la propia BI la que ya viene reducida. Ello significaría que la BL sería siempre igual que la BI, ya que en caso de practicar reducciones se practicarían en esta última, antes de calcular la BL.

De todas formas esta interpretación no cuadra con lo dispuesto en el art. 7 del RF, según el cual la BL se obtiene practicando en la BI las reducciones del art. 86, ni con el título del Capítulo V del referido RF (donde está incluido el art. 86) que se titula "Reducciones de la B.I."

Por tanto, creemos que el legislador ha incurrido en una imprecisión al redactar el art. 86 y en vez de decir que las "B.L. de las parcelas sujetas..... no pedrán exceder de las que hubieran correspondido...." (que es lo que dice su homónimo del régimen común, es decir, el art. 26 del TR), ha dicho las "B.I."

Esta aclaración la entendemos importante a efectos del Impuesto General sobre la Renta ya que en éste la B.I. - se forma sumando las B.I. de los impuestos a cuenta, y es muy distinto que coincidan BL y BI en el impuesto a cuenta a que la segunda sea mayor que la primera. Por ejemplo:

BI	=	50.000	BI	=	30.000
BL	=	30.000	BL	=	30.000
Cuota=	16% de la BL	= 4800	Cuota =	16% de la BL	= 4.800.

En el primer caso se trataría de aplicar la reducción del art. 86 en la BL y en el segundo de aplicarla en la BI. En ambos supuestos la Cuota Provincial coincide y no hay, por tanto, repercusiones en el Impuesto a Cuenta, - pero en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas sí hay diferencias, porque en el primer caso llevaría como ingreso 50.000 pesetas y en el segundo -- 30.000.

producido (1) pero siendo esta una particularidad dentro de una norma general que es la de reducir la BI en un 50%. En el régimen foral, sin embargo, estas reducciones temporales constituyen la única regla aplicable para determinar la BL.

Todo ello significa que en el régimen foral cuando no haya las circunstancias para reducir, coinciden la BI y la BL, - caso que nunca ocurre en el régimen común, donde la BL es siempre el 50% de la BI.

12.6.- REBAJAS Y PERDONES.

La Diputación está facultada, según el artículo 95 del RF, para conceder rebajas o perdones en las cuotas de la Riqueza - Rústica y Pecuaria, cuando por causa del pedrisco, inundación, incendio u otra calamidad extraordinaria, los contribuyentes hayan sufrido la pérdida por lo menos de una cierta parte de la totalidad de las cosechas, graduándose el alcance de la rebaja o perdón según la importancia del daño experimentado.

Para que la Diputación pueda otorgar este beneficio, es necesario que los contribuyentes afectados por la desgracia se dirijan al Ayuntamiento en que radiquen los bienes, dentro de los diez días siguientes a aquel en que se hubiera producido tal calamidad, consignando las pérdidas sufridas.

El Ayuntamiento, una vez recibida la comunicación, comprobará las pérdidas sufridas, pidiendo informe a la Junta Municipal de Estadística y Catastro, y remitirá la solicitud del contribuyente, junto con su informe y el de la Junta, en su caso, a la Diputación (art. 96 del RF).

La Diputación acordará el alcance de la rebaja o perdón de las cuotas, si ello procediera, pudiendo a tal efecto, designar los funcionarios provinciales que estime pertinentes pa

(1). Véase el art. 26 del TR de la CTR y P. donde las reducciones se aplican durante tres años en el caso de plantaciones nuevas de cereales, leguminosas, forrajeras, textiles, bulbos y tubérculos, siendo condición precisa que estos cultivos no se interrumpan y que se establezcan sobre terrenos en que antes había viñedos; durante cinco años para los terrenos reducidos a cultivos o pasto por desecación de lagunas, marismas y terrenos pantanosos y durante veinte años para nuevas plantaciones de árboles frutales y para los terrenos transformados en regadío.

ra la comprobación y evaluación de los daños sufridos.

En el caso de que el interesado exagere o falte notoriamente a la verdad en la manifestación de los daños a que venimos aludiendo, quedará por este solo hecho, excluido del beneficio, cualquiera que sea el importe de dichos daños.

12.7.- EL CASO DE LOS ARRENDAMIENTOS.

No queremos dejar el tema de la Riqueza Rústica y Pecuaría sin referirnos al caso del arrendamiento de fincas o - parcelas rústicas.

En el régimen común el art. 17 del TR establece que cuando una finca está arrendada la Cuota Fija de la CTR y P se exige al propietario, arrendador, mientras que la Cuota Proporcional se exige al arrendatario (art. 38, b) del TR).

Pues bien, dejando a un lado el aspecto del sujeto pasivo, veamos lo que puede ocurrir según que el cánón de arrendamiento sea mayor o menor que la BL de la Cuota Fija de esta - Contribución, en el régimen común.

- a) Cuando el Cánón de arrendamiento es menor que la BL de la Cuota Fija, quiere decirse que el contribuyente está pagando el tributo sobre una cantidad (BL) que es superior a lo que él (propietario, sujeto pasivo de la Cuota Fija) realmente percibe (el cánón de arrendamiento).

Para paliar esta situación desventajosa del sujeto pasivo de la Cuota Fija, es decir, del propietario o arrendador, el art. 17 del TR le permite repercutir sobre el arrendatario la parte de la cuota tributaria que corresponde a la diferencia entre la BL y el cánón, aplicando a esa diferencia el tipo de gravamen de la CF, que es el 10%.

- b) Cuando, por el contrario, el cánón de arrendamiento es mayor que la BL de la Cuota Fija el problema es el inverso del anterior. Quiere decirse que el contribuyente está percibiendo una cantidad (el cánón de arrendamiento) superior a la cantidad con arreglo a la cual tributa (la BL de la CF).

De igual manera que se trataba de paliar la situación anterior, hace lo mismo ahora el art. 23 del TR diciendo que había que girar al sujeto pasivo de la CF (propietario, arrendador) una Base Adicional.

Esta Base Adicional se obtiene deduciendo del cánon de arrendamiento disminuido en su décima parte, la BL de la C.F. Aplicando el tipo de gravamen del 10% a esta Base Adicional se obtiene la nueva cuota a ingresar junto a la liquidación normal de la Cuota Fija. Sobre esta cuota de la liquidación adicional no puede girarse recargo alguno, ni repercutirse sobre el arrendatario, de tal manera que la Deuda Tributaria coincidirá con la Cuota Tributaria (1).

Pues bien, absolutamente nada de este tema dice el RF - que no enumera al arrendador ni al arrendatario al hablar del sujeto pasivo, ni prevee la existencia de bases adicionales - cuando regula las bases de la Riqueza Rústica y Pecuaria. El hecho de que no se distinga en el régimen feral entre una Cuota Fija y una Cuota Proporcional imposibilita el poder jugar con dos sujetos pasivos, uno para la primera que sería el propietario arrendador y otro para la segunda que sería el explotador o arrendatario. Al no existir esta posible disyuntiva y al haber un sistema de Reparte como ya hemos visto (véase el apartado 6 de este capítulo) no hace falta regular el tema del arrendamiento, ya que la contribución sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria la pagará el propietario con arreglo a la cantidad que se le asigne en el Reparto anual e independientemente del importe que tenga el cánon de arrendamiento que percibe.

(1). Sobre la naturaleza que tiene esta Base Adicional puede verse la opinión de GOTA LOSADA en el tomo IV de su "Tratado del Impuesto sobre la Renta". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972, pág. 40 y 41 y el comentario de ANIBAL CARO CEBRIAN "Consideración sobre la Base Adicional de la Contribución Rústica" en Crónica tributaria núm. 8, 1974, pág. 215 y ss.

13.- LA RIQUEZA URBANA.

Pasemos ahora a analizar la segunda modalidad de la Contribución Territorial, siguiendo para ello el mismo esquema - que seguimos en el caso de la Riqueza Rústica y Pecuaria.

13.1.- EL HECHO IMPONIBLE:

Según el art. 4 del RF el H.I. de la Contribución Territorial, en su modalidad de Riqueza Urbana se origina:

- a) Por la percepción, devengo o susceptibilidad de obtención de los rendimientos de bienes, derechos y actividades calificados tributariamente como urbanos.
- b) Por la utilización, goce o posesión, en virtud de un derecho real, de los bienes que produzcan o sean susceptibles de producir los expresados rendimientos.

Procede, pues, a la luz de este artículo, ir examinando el HI en función de los bienes sujetos, no sujetos y exentos.

A) Bienes sujetos:

Se consideran bienes de naturaleza urbana a efectos de esta contribución (art. 47 del RF): el suelo y las construcciones (1).

Según el art. 48 del RF tienen la consideración de suelo los terrenos siguientes (2):

a) Los urbanos, entendiéndose por tales:

- en los Municipios en que exista Plan General de Ordenación, los que formen parte de sectores del casco de la población ocupada por construcciones en sus dos terceras partes; los que estén urbanizados con arreglo a las

(1). Véase el art. 3 del TR de la CTU.

(2). Son los mismos casos que recoge el art. 4 del TR de la CTU.

normas mínimas establecidas en cada caso por el Plan, y los que, aún sin urbanizar, se hallen enclavados en sectores con Plan parcial de ordenación aprobado.

- en los Municipios que carezcan de Plan de Ordenación, - los que resulten abarcados en un polígono edificado, al menos, en el 20% de su extensión superficial.
- b) los de reserva urbana, integrados en un Plan General de Ordenación para ser urbanizados y no calificables de urbanos según el apartado anterior.
- c) los que, cualquiera que sea su naturaleza, dispongan de vías que tengan pavimentada la calzada o encintado de - aceras, o cuenten con suministro de aguas o con servicios de desagües o alumbrado público.

Cuando dichas vías no formen manzanas cerradas, se tomará como profundidad de las parcelas afectadas la correspondiente a un fondo normal edificable, de acuerdo con - las circunstancias de la localidad.

En los casos que recogen estos tres apartados se determinarán en cada término municipal los límites a que se extiende el suelo sujeto a contribuir.

- d) los que, teniendo condición de terrenos destinados al - cultivo agrícola, resulten fraccionados por debajo de la unidad mínima señalada en los Planes Generales de Ordenación.
- e) los ocupados por construcciones sujetas a esta Contribución.

Por lo que respecta a las construcciones, el art. 49 del RF, dice que se consideran tales (1):

- los edificios, en el sentido más amplio de la palabra, - sean cualesquiera los elementos de que esten contruidos, los lugares en que se hallen emplazados y el uso a que se

(1). El art. 5 del TR de la CTU recoge los mismos casos.

destinen, aún cuando por la forma de su construcción - sean perfectamente transportables y aún cuando el terre no sobre el que se hallen situados no pertenezca al due ño de la construcción, y las instalaciones comerciales e industriales asimilables a los mismos, como diques, - tanques y cargaderos.

- las obras de urbanización y mejera, como las explanaciones y las que se realicen para el uso de los espacios - descubiertos, considerándose como tales los recintos des tinados a mercados, los depósitos al aire libre, los in-muebles, las estacionamientos y los espacios anejos a las construcciones.

El art. 50 del RF pretende delimitar aún más el concepto de construcciones diciendo que no se consideran construcciones los siguientes bienes (1):

- los de cualquier naturaleza que sean indispensables para el desarrollo de alguna explotación rústica o pecuaria.
- el mobiliario, decorados o instalaciones accesorias para la explotación de los edificios destinados a locales de espectáculos.

B) Bienes no sujetos:

El RF, al igual que hace el TR, no alude directamente a - ellos; sin embargo no hay ningún problema en establecer que se declararan bienes no sujetos aquellos que por su finalidad - agrícola o ganadera o al servicio inmediato de ambos fines, - deban ser calificados como bienes rústicos, quedando sujetos a la Riqueza Rústica y Pecuaria, y no sujetos, por tanto a la Ri queza Urbana, ya que obrar de manera opuesta sería caer en do-ble imposición (2).

-
- (1). La misma misión persigue en el régimen común, el art. 6 - del TR. que, sin embargo, recoge un caso más que el art. 50 del RF. al no considerar construcciones a los saltos - de agua comprendidos en las Tarifas de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial.
- (2). Los bienes sujetos a la CTR y P. los hemos recogido en el apartado 12.1, A) de este Capítulo.

C) Bienes exentos:

Las exenciones de la CTU se puede clasificar en permanentes y temporales.

Las exenciones permanentes pueden ser subjetivas y objetivas. Las subjetivas las enumera el art. 51 del RF y son las siguientes (1):

a) Los siguientes bienes de la Iglesia Católica y de sus - Congregaciones Religiosas:

- las Iglesias y Capillas destinadas al culto y, asimismo, los edificios y locales anejos destinados a su servicio o a sede de asociaciones católicas.
- la residencia de los Obispos, de los canónigos y de los Sacerdotes concura de almas, siempre que el inmueble sea propiedad de la Iglesia.
- los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
- las Universidades eclesiásticas y los Seminarios destinados a la formación del clero.
- las casas de las Ordenes, Congregaciones e Instituciones religiosas y seculares canónicamente establecidas en España.
- los colegios u otros centros de enseñanza dependientes de la Jerarquía eclesiástica, que tengan la condición de benéfico-docente.

Estan comprendidos en la exención los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles arriba enumerados, siempre que no esten destinados a industria o a cualquier otro uso de carácter lucrativo.

(1). Las mismas exenciones recoge el art. 7 del TR para el régimen común, sin otra diferencia con el régimen foral que aquel no habla de Movimiento Nacional, sino de Falange Española Tradicionalista y de las JONS.

Todos los demás bienes de naturaleza urbana de entidades o personas eclesiásticas quedaran sujetos a tributación, en - paridad de condición con las demás instituciones y personas.

- b) El suelo y las construcciones de los gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática o consu-
lar o a sus organismos oficiales, a título de reciproci
dad.
- c) Los bienes adscritos al Movimiento Nacional.
- d) Los bienes de la Cruz Roja Española, siempre que no le
produzcan renta.
- e) Los bienes a los que sea de aplicación la exención en -
virtud de Convenios Internacionales o de pactos solem--
nes con el Estado.

Por lo que respecta a las exenciones permanentes de ca--
rácter objetivo, las recoge el art. 52 del RF y son los siguien
tes bienes de naturaleza urbana, independientemente de la per-
sona de su titular (1):

- los de uso público, considerándose comprendidos en la exen
ción los terrenos ocupados por calles, plazas, caminos, -
paseos, jardines, rondas, vías y sus riberas, canales y -
demás vías fluviales y terrestres que sean de aprovecha--
miento público y gratuito.
- los de servicio público, siempre que no produzcan renta,
no considerándose a estos efectos como tal las tasas o -
tarifas de derecho público.
- los comunales.
- los dedicados a Hospitales, Hospicios, Asilos, Estableci-
mientos penitenciarios y Casas de Corrección y los de Be-
neficencia general, local o particular. Pósitos y Montes
de Piedad, siempre que no produzcan a sus dueños particu-
lares renta alguna. Asimismo, los benéficos y benéfico-do-
centes, que se encuentren asimilados o equiparados objeti
vamente a éstos por precepto legal.

(1). Idénticas exenciones recoge el art. 8 del TR de la CTU pa
ra el régimen común.

- las residencias sanitarias, ambulatorios y clínicas de carácter oficial y demás bienes que tengan la misma consideración, dedicadas al cumplimiento de los fines de Seguridad Social y Previsión.
- los cementerios, siempre que no produzcan renta.
- los caminos públicos, puentes y canales de riego contruidos por empresas particulares, cuando por contrato solemne esten adjudicados a dichas empresas los productos con exención de contribuciones.
- los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles, ya sean generales o transversales y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que esten destinados a estaciones, almacenes o cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas. No estan, por tanto, incluidas en la exención las fondas de las estaciones, las casas destinadas a viviendas de los empleados, las oficinas de Dirección, ni las instalaciones fabriles, a no ser que de modo expreso se disponga lo contrario en las respectivas normas de concesión.
- los incluidos expresa e individualmente en el Catálogo de Edificios Civiles de Alava por su interés histórico, artístico o su carácter monumental, en la forma que, en su momento, se regule por la Diputación Foral, así como los declarados monumentos histórico-artísticos nacionales (1).
- los contruidos por propietarios de fincas rústicas, destinados exclusivamente a escuelas gratuitas para los hijos de los productores agrícolas.
- los ocupados por las Ferias Internacionales, Nacionales, Regionales, Provinciales o Locales, que actualmente tenga reconocidos o se les reconozca en lo sucesivo el carácter de Instituciones oficiales dependientes del Ministerio de Comercio y de Asociaciones de Utilidad Pública, siempre que tales bienes no tengan otro destino que el de su utilización para estos certámenes y no produzcan renta, no -

(1). Nos encontramos ante una exención típicamente foral, puesto que el TR solo habla de los bienes de naturaleza urbana - declarados expresa e individualmente monumetos histórico-artísticos.

estimándose como tal las cantidades que el Patronato, Comité Ejecutivo o Corporación propietaria perciba por la cesión de las edificaciones, instalaciones o servicios, siempre que el total importe de dichas remuneraciones se invierta en la reparación y conservación de los referidos bienes o en la ampliación de los mismos.

- las construcciones levantadas por los concesionarios para la investigación y explotación de los hidrocarburos.
- el suelo urbano de ~~reserva~~ urbana, ocupado por minas incluso las de sal, siempre que dichas minas hayan sido objeto de concesión, con arreglo a la legislación sobre minerías y que los concesionarios cumplan todas las obligaciones - que les incumban, según las disposiciones reguladoras de los impuestos que gravan los rendimientos mineros.

Nos quedan, por último, las exenciones temporales que vienen recogidas en el art. 53 del RF y que consisten en que gozaran de una exención en la CTU durante veinte años los siguientes bienes (1):

- las viviendas familiares y colectivas construídas por imposición legal por los propietarios de predios rústicos cuyo centro de trabajo o caserío diste del poblado más - de 2 Km., siempre que dichas viviendas sean edificadas - en los indicados predios o próximos a estos y se ceda su uso gratuito a los obreros empleados en los mismos.
- las viviendas construídas voluntariamente por los propietarios de las fincas rústicas, cualquiera que fuese la - situación y cabida de estas, siempre que dichas vivien--das se encuentren edificadas dentro del perímetro de la finca rústica y esten habitadas gratuitamente por los - obreros agrícolas empleados en las mismas.
- las instalaciones que se construyan por empresas indus--triales o comerciales y que se destinen a la práctica del

(1). Estos bienes son los mismos que en el régimen común (véase el art. 10 del TR de la CTU).

deporte del personal dependiente de las mismas, con carácter meramente de aficionado, siempre que aquellas no produzcan renta alguna, quedando comprendidas en este beneficio tributario y sujetas a todas las condiciones señaladas, las instalaciones deportivas propiedad de los clubs, Sociedades, o entidades de carácter privado construídas a partir de la promulgación de la Ley de Educación Física de 23 de diciembre de 1961.

El RF no recoge más exenciones que estas y omite, al igual que hizo en el caso de la Riqueza Rústica y Pecuaria, un caso de exención permanente por razón de la cuantía de la BI y que recoge el art. 9 del TR de la CTU, según el cual quedan exentos de la CTU los bienes cuya B.I. no exceda de 200 ptas. Por tanto, en el régimen foral quedan sujetos los bienes sin atender a la cuantía de la B.I.

13.2.- EL REGISTRO FISCAL DE BIENES DE NATURALEZA URBANA.

El Registro Fiscal de bienes de naturaleza urbana de un término municipal es el conjunto de documentos en que figuran relacionados todos los edificios y solares enclavados en aquel, con indicación del uso a que se destinen, nombres de los propietarios, superficies, productos íntegros que producen o son susceptibles de producir y bases imponibles y liquidables que se les atribuyen (art. 63 del RF).

El Registro Fiscal se halla integrado por los documentos siguientes (art. 64 del RF):

- Declaraciones de los propietarios, administradores o representantes de los bienes de naturaleza urbana.
- Hojas de Registro Fiscal.
- Relación de fincas urbanas de la jurisdicción.
- Cambios de dominio.

Como puede observarse tienen una gran importancia las declaraciones de bienes de naturaleza urbana que se hagan por los interesados, y el RF, consciente de ello, dedica los arts.

69, 70 y 71 a dar normas sobre las mismas. A tenor de dichos artículos se establece que en cada modelo de declaración se consigne una sola finca, describiéndola con los datos que indica el encasillado del impreso.

Si la finca tuviese varios partícipes, cada uno de ellos formulará, por separado, su declaración, expresando la parte del inmueble de que sea propietario.

Cuando las fincas se hallen proindiviso la declaración será suscrita por el administrador legal del condominio, si lo hubiese. En caso contrario, por el condueño con mayor porción, o por el de mayor edad, caso de que todos tuviesen la misma participación en el inmueble, o por el condueño residente en la localidad, caso de hallarse ausente los demás.

Si una parte del inmueble pertenece, por pisos o habitaciones, a propietarios distintos correspondiendo el resto del mismo, proindiviso, a éstos o a otros propietarios, cada uno de ellos formulará su declaración por la parte del inmueble de que es propietario, siendo declarada, en la forma que hemos - dicho en el párrafo anterior la parte del inmueble cuya propiedad se halle proindiviso.

En los casos en que la finca se halle en litigio, la declaración la suscribirá el poseedor o tenedor por mandato judicial.

Las declaraciones correspondientes a fincas que no tengan dueño conocido, se llenarán por las Juntas Municipales o Ayuntamientos, en su caso, con cuantos datos puedan adquirir acerca de dichas fincas y su procedencia.

Cuando existan usufructos, censos, etc. sobre los bienes sujetos a la Riqueza Urbana, los propietarios haran constar esta circunstancia en las declaraciones que formulen, expresando el nombre y domicilio del usufructuario, censatario, etc.

Los parques, jardines, huertos y terrenos de propiedad particular, dedicados al desahogo, que se hallen situados en el interior del casco de población, zonas de ensanche o núcleos de población, se declararan e inscribirán en el Registro Fiscal - separadamente, cuando esten independientes de otro edificio y

con entrada propia y exclusiva, pero si se comunicaran anteriormente con él, formando parte accesorio del mismo, se consideraran como parte integrante de tales edificios, incluyendose en la misma declaración e inscribiéndose en la misma hoja del Registro Fiscal que el edificio de que forma parte.

A) Formación del Registro Fiscal:

Según el art. 65 del RF, las Juntas Municipales de Estadística son las encargadas de la formación de los Registros - Fiscales de la Riqueza Urbana, tomando como base las declaraciones presentadas por los propietarios, administradores o representantes de los bienes de naturaleza urbana.

Los trabajos de formación del Registro Fiscal de cada Jurisdicción Municipal daran comienzo cuando lo ordene la Diputación, en acuerdo que será publicado en el Boletín Oficial - de la Provincia y que serán realizados en los tres períodos - siguientes (art. 66 del RF):

a) Período declaratorio:

En el plazo de treinta días contados a partir de la publicación del acuerdo en el Boletín Oficial de la Provincia, los propietarios, administradores o representantes de los bienes urbanos presentaran ante la Junta Municipal las hojas declaratorias debidamente cumplimentadas.

Las Juntas Municipales anunciaran en su respectiva demarcación, por medio de Edictos fijados en los edificios municipales, o por el procedimiento que se considere más eficaz, la fecha, lugar, y forma de presentación de declaraciones y las responsabilidades y sanciones derivadas de la falta de presentación o del falseamiento de las mismas.

Así mismo, las Juntas Municipales designaran los encargados de la distribución y recogida a domicilio de las declaraciones, sin que el hecho de no recibir los impresos exima a los propietarios de la obligación de presentar aquellos, dentro del plazo concedido para ello.

b) Período de comprobación y de fijación del producto íntegro:

Una vez finalizado el período de declaración y dentro del plazo de sesenta días, las Juntas Municipales comprobarán los datos que figuren en las declaraciones y fijarán el producto íntegro, la BI y la BL de los bienes figurados en cada una de ellas, confeccionando las relaciones para su exposición al público.

c) Período de reclamaciones:

Las relaciones de contribuyentes así como los productos íntegros, BI y BL fijados a sus bienes, quedaran expuestos al público en la Casa Ayuntamiento, por período de quince días contados a partir del de publicación en el Boletín Oficial de la Provincia del anuncio de exposición.

El período de exposición al público se anunciará mediante Edictos y mediante anuncios en los periódicos de Vitoria.

Durante los quince días siguientes al día en que finaliza el período de exposición, los contribuyentes que se consideren perjudicados podrán formular sus reclamaciones ante la Junta Municipal, que las resolverá dentro del plazo de otros quince días siguientes al de la presentación.

También podrá interponerse recurso ante el Ayuntamiento durante los quince días siguientes al de la fecha en que se hubiese notificado a los contribuyentes el primer recibo en que se hayan aplicado los datos de los nuevos Registros Fiscales.

Cuando se han ultimado los períodos citados, las Juntas Municipales remitirán todos los documentos a la Junta Provincial de Estadística que, tras la comprobación de las actuaciones y de encontrarlas conformes, las eleva a la Diputación, acompañadas de memoria explicativa, con el fin de que ésta les preste su aprobación definitiva.

El Registro Fiscal de la Riqueza Urbana confeccionado en cada Municipio, surtirá efectos fiscales a partir del ejercicio siguiente a aquel en que la Diputación le hubiese prestado su aprobación definitiva (art. 68 del RF).

B) Conservación del Registro Fiscal:

Después que las Juntas Municipales han remitido a la Junta Provincial todos los descuentos precisos para la aprobación del Registro Fiscal, los Ayuntamientos enviarán a la Diputación (concretamente a la Sección de Impuestos Directos), en la última quincena del mes de octubre de cada año, nota de cuantas altas, bajas, cambios de dominio y variaciones de BI se produzcan en su respectivo término municipal, todo ello encaminado a la adecuada conservación del Registro (art. 72 del RF).

Para lograr esta conservación, el art. 73 del RF impone a los propietarios de los bienes sujetos a esta Contribución, o a sus representantes o apoderados, la obligación de declarar ante el Ayuntamiento en que radiquen dichos bienes, cualquier alteración sustancial de orden físico o de carácter económico o jurídico que se produzcan en el suelo o en las construcciones, formulando, por triplicado, las correspondientes declaraciones de alta, baja, variación de BI o de cambio de dominio, dentro de los tres meses siguientes al de producirse tales alteraciones.

Esta declaración debe sujetarse a las siguientes normas:

- a) figuraran en alta los edificios contruidos de nueva planta, que deban comenzar a tributar en el ejercicio siguiente, por finalizar la reducción que se aplica a tales edificios (véase el apartado 13.4 de este capítulo), y en bajas los solares o parte de solares que tales obras ocupen. Cuando estas edificaciones se hayan realizado en terrenos que tributan por Rústica, se hará constar tal circunstancia.
- b) Cuando un edificio deba dejar de tributar como tal, por ser derribado, amenazar ruina o por cualquier otra causa, se consignará en bajas, figurando en altas el solar correspondiente.

- c) para los edificios reconstruidos o reformados, se consignará en variaciones de BI, los que a los mismos correspondan al aplicarse las reducciones temporales que deducen la BI. para hallar la BL (véase el apartado 13.4 de este capítulo) o al finalizar los mismos, puesto que son temporales. Así mismo se consignará en variaciones de BI los que correspondan a las Viviendas de Protección Oficial y a las afectadas por el régimen del suelo y ordenación urbana, cuando cesen las bonificaciones que para ellas se establecen (véase el apartado 13.4 del presente capítulo).
- d) se consignarán, asimismo, en variaciones de BI las que experimenten, en el transcurso del tiempo, las fincas urbanas, bien al subsanarse errores o al modificarse el producto íntegro atribuible a tales fincas.
- e) en las declaraciones de cambio de dominio, figuraran los - ocurridos durante el año, con indicación de los nombres de los propietarios transmitente y adquirente.

Por último, el art. 74 del RF establece que los documentos - que constituyen el Registro Fiscal de una Jurisdicción Municipal se ordenarán por entidades y grupos de población, archivando para cada uno de ellos, en carpetas independientes, los correspondientes documentos, por orden alfabético de calles y número de orden de edificios. Después de ordenados los estados de cada carpeta en la forma indicada, serán convenientemente foliados, agregándose - índices por calles, al final de cada modelo.

13.3.- BASE IMPONIBLE.

El art. 58 del RF establece que para determinar las BI se deducirán del producto íntegro los siguientes coeficientes de reducción en concepto de huecos, reparos, servicios y suministros (1).

(1). Es el mismo concepto de BI que da el art. 39 del TR de la - CTU pero referido al Régimen Transitorio, no al Catastral.

- 1) Edificios destinados a viviendas: el 25% tanto si estan - arrendadas como ocupadas por sus dueños.
- 2) Edificios industriales, sin incluir el arriendo de la maquinaria y talleres de todas clases: el 33%.
- 3) Manicomios, Clínicas, Sanatorios, Balnearios, Hoteles, Centros de Enseñanza, Bancos, Grandes Almacenes comerciales, - tiendas y conventos sujetos: el 30%.
- 4) Almacenes: el 35%.
- 5) Mercados: el 25%.
- 6) Garajes, cocheras, cuadras y vaquerías: el 25%.
- 7) Edificios cubiertos para espectáculos públicos: el 50%.
- 8) Plazas de toros y frontones descubiertos: el 25%.
- 9) Hipódromos, velódromos, autódromos, aeródromos, campos de deportes, piscinas y parques de recreo públicos, "campings" y autopistas de peaje: el 15%.
- 10) Casas de labranza dentro del casco de población o ensanche: el 35%.
- 11) Casas de labranza fuera del casco de población o ensanche: el 50%.
- 12) Bodegas, graneros y silos: el 35%.
- 13) Solares con productos: el 6%.
- 14) Jardines con renta: el 2%.
- 15) Solares y jardines sin renta, no lleva reducción (1).
- 16) Edificios para oficinas y comerciales: el 25%.

Cuando en el precio del arrendamiento de la vivienda se incluyan servicios o suministros por agua, ascensor o calefacción, se deduciran del producto íntegro, además de los coeficientes anteriormente citados, los siguientes porcentajes: 3% por agua, 2% por ascensor y 12% por calefacción.

Vamos a examinar separadamente el producto íntegro y los coeficientes de descuentos.

(1). La BI coincide con el producto íntegro, al igual que para el régimen transitorio de la CTU establecía el art. 47,1 del TR.

A) Producto íntegro:

Se entiende por producto íntegro de un bien de naturaleza urbana, el importe total de la renta anual que produzca o sea susceptible de producir si estuviera arrendado (art. 54 del RF). Por lo tanto, dicho producto íntegro vendrá determinado por el precio del arrendamiento, deducido del correspondiente contrato, del recibo de pago de alquiler, o de otro documento que lo justifique suficientemente a juicio de la Administración (art. 55 del RF).

Cuando no se acredite de forma fehaciente el precio del arrendamiento, el producto íntegro se determinará del modo que señala el art. 56 del RF:

- a) Si se trata de edificaciones ordinarias, dicho producto íntegro se determinará por el valor corriente en renta, estimado mediante la aplicación de los índices de rentabilidad por superficie construida, aprobados por la Junta Municipal de Estadística. Para determinar tales índices se habrán tenido en cuenta las condiciones peculiares de construcción y conservación normal, dotación de servicios, situación y cuantas circunstancias pudieran influir en la venta.

En el caso de que no se pudieran aplicar los índices, bien por no estar todavía aprobados o por cualquier otra circunstancia, se tomará como producto íntegro el 4% del valor corriente en venta estimado por la Junta Municipal de Estadística, habida cuenta de las condiciones peculiares de superficie, situación, construcción y conservación normal, dotación de servicios, situación de la oferta, etc.

- b) Si se trata de edificaciones singulares, tales como palacios, chalets, casas de recreo, o de construcciones especiales como plazas de toros, teatros, circos, frontones, edificios industriales, conventos, establecimientos de enseñanza, casinos, hipódromos, etc. el producto íntegro se determina por el 4% del valor corriente en venta estimado por la Junta Municipal de Estadística, de la misma forma que en el caso de las edificaciones ordinarias que hemos visto en el párrafo anterior.

Hay que tener presente que, tanto en el caso de edificaciones ordinarias como singulares, cuando por falta de las reparaciones normales aparezca reducido el valor en venta, dicho

valor se estimará en la cantidad que correspondería si se hubiese reparado normalmente.

- c) En el caso de solares, el producto íntegro se determina por el 4% de su valor corriente en venta, entendiéndose como tal el resultado de aplicar a la superficie del solar los índices de valoración municipal de los terrenos, si los mismos estuviesen aprobados, y, en otro caso, el estimado por la Junta Municipal de Estadística, sin que el producto íntegro pueda nunca ser inferior a la BI que le correspondería a una tierra de labor de igual superficie y de la mejor aplicación y clase de la localidad.
- d) En el supuesto de parques, jardines, patios, huertos, terrenos dedicados al desahogo etc. que no formen parte de las fincas urbanas, cualquiera que sea su emplazamiento, por el resultado de multiplicar su extensión superficial por el tipo imponible que por unidad de superficie corresponda a los terrenos de cultivo de la mejor calificación y clase de la jurisdicción, o bien, el valor que se derive de la declaración del contribuyente, cuando resultase mayor.

Al mismo tiempo que se aplican estas reglas para determinar el producto íntegro cuando no se acredita de forma fehaciente el precio de arrendamiento, hay que tener presentes las normas siguientes en la determinación de dicho producto íntegro (art. 57 del RF):

- cuando se trate de bienes destinados a viviendas, se incluirá en el precio de arrendamiento el importe de los servicios de agua, ascensor y calefacción, cuando se presten al inquilino por el propietario, y cuyo pago exija éste último a aquél, ya conjuntamente con el alquiler, ya con separación.
- por lo que se refiere a los edificios y locales industriales, comerciales o de servicios, no se comprenderá en el precio de arrendamiento el de los aparatos, máquinas o artefactos, en ellos instalados, aún cuando esten adheridos al edificio de un modo permanente, ni se integrará en su caso, en el valor en venta, el de los elementos anteriormente citados.

En el supuesto de que en los arrendamientos o cesiones de uso, mediante precio, de muebles, maquinaria, instalaciones o elementos análogos, se comprendan de forma global bienes suje

tos a la C.T.U., se estimará como rendimiento sujeto al IR de C. la diferencia entre el precio global y el producto íntegro que figure en los documentos fiscales de dicha Contribución Territorial (1). Los Ayuntamientos comunicarán a la Sección de Impuestos Directos de la Diputación cuantos arrendamientos se encuentren en estas condiciones y hayan sido - puestos de manifiesto, mediante actuaciones administrativas o de los Servicios de Inspección de los Ayuntamientos, o, íncuso, por declaración espontánea del arrendador.

- en el caso de teatros, circos, cinematógrafos, frontones y demás edificios de análogo destino se incluirán siempre el valor de renta o venta, según la forma de estimación aplicada, del mobiliario, decorado e instalaciones necesarias para la explotación del edificio como tal teatro, circo, cinematógrafo, etc. cuyo valor será el que corresponda a los citados mobiliario, decorado e instalaciones, en estado medio de vida.
- los terrenos utilizados por las industrias para almacenar materiales o productos, para muelles de carga y descarga o para aplicaciones análogas, se evaluarán conjuntamente con el edificio industrial de que forman parte, pero en ningún caso se les podrá aplicar una BI inferior a la que tendrían asignada si fueran explotadas como fincas rústicas.
- los parques, jardines, patios, huertos, terrenos destinados al desahogo, etc. que formen parte de las fincas urbanas, se consideraran, a efectos de evaluación como parte integrante del edificio.

Una vez vistas todas las reglas que el RF establece referidas al producto íntegro como elemento determinante de la BI de la CTU, podemos comparar lo dispuesto en el régimen foral con lo que ocurre en el régimen común y vemos que en Álava se están aplicando,

(1). La O.M. de 14 de julio de 1949 estableció que en los contratos de arrendamiento en que se comprendiera conjuntamente bienes sujetos a la CTU y muebles, maquinaria, instalaciones o elementos análogos (caso de arrendamiento de viviendas amuebladas, por ejemplo) no estará sujeto al IR. de C. la parte - del precio del arrendamiento equivalente a la renta que figure en los documentos fiscales de la CTU. Dicho de otro modo, el arrendamiento del inmueble urbano tributará por CTU y el - mobiliario, maquinaria, instalaciones o elementos análogos - por el IR. de C. como arrendamiento de negocios, bienes o cosas (ver el apartado 2.1. del capítulo XI).

prácticamente, las disposiciones que se utilizaban cuando se aplicaba el Régimen Transitorio en lugar del Régimen Catastral (1) en el territorio común. Por ejemplo, el art. 39 del TR de la CTU decía que la BI de esta Contribución sería la cantidad que resultase de deducir del producto íntegro de los bienes calificados como urbanos, los descuentos procedentes por huecos, reparos, servicios y suministros, que es idéntico concepto al que da el art. 58 del RP. También la forma de determinarse el producto íntegro es similar, puesto que el art. 40 del TR decía que el producto íntegro se determinaría:

- por el precio del arrendamiento contratado.
- por el valor corriente de los alquileres en la localidad, - según las condiciones y situación de las fincas.
- por el 4% del capital representado por su valor en venta.

En fin, que la regulación de la CTU en Alava es prácticamente un calco de lo que era el régimen transitorio y no tiene para nada en cuenta lo dispuesto en el régimen catastral a efectos de determinación de la BI. De todas formas esto es perfectamente válido, - porque no debemos olvidar que cuando la Orden de 26 de febrero de 1970 extendió la aplicación del régimen catastral a todo el territorio nacional, dijo exactamente: "A partir de la fecha de la publicación de la presente Orden, el régimen de exacción de la CTU se extenderá a todas las zonas del territorio nacional en que no estuviera ya implantado, con excepción de los comprendidos en la provincia de Alava, Navarra y Sáhara, sometidos a sus respectivos regímenes tributarios especiales", cosa que también viene a confirmar el art. 1,3 del TR cuando dice que "quedan sometidos a los respectivos regímenes tributarios especiales las rentas que anualmente produzcan o sean susceptibles de producir los bienes sitos en las provincias de Alava y Navarra".

(1). En un primer momento coexistieron dos regímenes fiscales distintos dentro de la CTU, el régimen transitorio y el régimen catastral. La razón de ello estribaba en que era imposible aplicar simultáneamente en todo el territorio el que se pretendía fuese régimen ordinario, es decir, el régimen catastral, y - por ello la Ley del Impuesto previó la aplicación de un régimen transitorio, en el que lo único que se hacía era refundir las normas que, con carácter legal, venían rigiendo con anterioridad. De este modo, se aplicaron con simultaneidad en España los dos regímenes.

B) Los coeficientes de descuento: Reglas para determinar el ca
rácter fiscal de los edificios.

Ya hemos reseñado cuáles son los coeficientes de descuentos que se deducen del producto íntegro según la calificación de los edificios (1). Procede ahora, recoger las reglas que da el art. 59 del RF para determinar el carácter de los edificios a efectos de tales reducciones y que son las siguientes:

- a) la calificación de los edificios se hará atendiendo a las condiciones intrínsecas de disposición y construcción adecuada a un fin determinado y no al uso circunstancial para otros.
- b) se considerará como industrial un edificio cuando tenga ins
talados en el mismo, aparatos, máquinas u otros elementos dedicados a la fabricación, transformación, reparación, etc. con exclusión de cualquier otro aprovechamiento, y, en caso contrario, se aplicará a todo el edificio el menor coefi--
ciente de descuento entre los que correspondan a los disti
ntos usos a que se halle destinado.
- c) tienen la consideración de teatros y edificios destinados a otros espectáculos similares, los que por la disposición de sus plantas, entradas y distribución, aparezcan destinados especialmente a estas actividades. En el caso de no reunir estas condiciones, o aún reuniéndolas se hallen destinados dichos edificios, aunque sea solo temporalmente, a usos dis
tintos de los expresados, se hará aplicación para todo él, del menor coeficiente de descuento entre los correspondien--
tes a los distintos usos a que se halle destinado.

Tanto en éste último caso como en el del apartado b) cuando en un mismo edificio se dediquen algunas partes a usos distintos de su principal objeto, se aplicará el tipo de descuento que a -
éste corresponda, siendo condición precisa que tal uso responda

Posteriormente, la Orden Ministerial de 26 de febrero de 1970 (BOE. de 6 de marzo de 1970) extendió la aplicación del régimen catastral a todo el territorio nacional excepto Alava y Navarra con lo cual el denominado régimen transitorio -
ha quedado derogado conforme al art. 34,3 del TR.

(1). Véase el apartado 13.3 de este capítulo.

a necesidades de la explotación y guarde la debida relatividad con la aplicación principal del edificio.

Por último, señalaremos que cuando en el edificio en que se hallen instaladas industrias, teatros, cines y espectáculos similares, existan viviendas independientes de aquellos, se aplicarán los tipos de descuento que para cada uno de ellos se han establecido.

- d) se consideran viviendas rurales los edificios que, emplazados en fincas rústicas, se hallen destinados simultáneamente a fines agrícolas y a viviendas del personal necesario para la explotación de aquellas, o simplemente a viviendas de este personal, siempre que el producto íntegro del edificio no exceda del correspondiente a los edificios habitados por trabajadores del campo en la misma localidad.

Para que sea aplicable el descuento del 50% a las casas de labranza que esten situadas fuera del casco de población o ensanche, es condición indispensable que el edificio sea utilizado por sus dueños, o personal al servicio de éstos y en ningún caso cuando se encuentre arrendado.

- e) se entenderá por casa de labranza dentro del casco de la población o ensanche, a los edificios que encontrándose en aquellas condiciones de emplazamiento sean destinados a un mismo tiempo, a trabajadores del campo permanentemente al servicio de estos y a fines agrícolas.

Para que se aplique a estas casas de labranza la reducción del 35% es condición precisa que las dependencias del edificio que se hallen destinadas y utilizadas con fines agrícolas, guarden con la totalidad del edificio, a juicio de la Administración, la proporción que normalmente existe entre haciendas agrícolas que tengan en la comarca el carácter de típicas. Cuando no alcancen esta proporción o cuando el edificio se encuentre arrendado le será de aplicación el descuento que les corresponde a los edificios destinados a viviendas, es decir, el 25% (1).

(1). Prácticamente los descuentos son los mismos que existían en el régimen transitorio, y que recogía el art. 44 del TR.

- solares con productos: 6%.
- hipódromos, velódromos, autódromos, aeródromos, estadios y parques de recreo: 15%.

13.4.- BASE LIQUIDABLE.

Según el art. 7 del RF la BL de la CTU se obtiene deduciendo de la BI las reducciones que recogen los arts. 60 y 61 de dicho RF. Pues bien, en el art. 60 se recogen las reducciones permanentes y en el art. 61 las temporales, a cuyo análisis pasamos seguidamente:

A) Reducciones permanentes:

Existe una reducción del 95% de la BI en aquellos casos de bienes urbanos sujetos a la Contribución Urbana de los que sean propietarios o usufructuarios (1):

- el Estado Español y aquellos Organismos equiparados al mismo en su consideración tributaria, como son los dependientes del Movimiento Nacional (2) y la Organización Sindical, siempre que los bienes no esten destinados a producir renta.
- el Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario (IRYDA) por los bienes que destinen a la instalación de sus oficinas o a la creación y funcionamiento de Centros Técnicos de colonización, residencias de trabajo y otros servicios propios del cumplimiento de sus fines, no alcanzando esta reducción a las viviendas para colonos que construyan dichos Organismos al realizar los planes de colonización (3).

-
- manicomios, sanatorios, balnearios, grandes hoteles de viajeros, bancos, bazares, edificios de enseñanza, casas sociales, conventos y templos: 30%.
 - los edificios afectos a explotaciones fabriles o industriales: 33%.
 - almacenes: 35%.
 - edificios cubiertos para espectáculos públicos: 50%.
 - mercados, garajes, cocheras, cuadras, vaquerías, plazas de toros y frontones descubiertos: 25%.

Sin embargo en los edificios destinados a vivienda el descuento era del 20% si no había arrendamiento y el 25% si lo había, mientras que en el régimen foral es el 25% en ambos casos.

- (1). Todos estos casos los recoge el art. 11 del TR que, sin embargo, amplía a unos casos más como son, el Cabildo de Covadonga, la Fundación Generalísimo Franco de Industrias Artísticas Agrupadas, el Observatorio del Ebro, la Obra Pía de los Santos Lugares y el Organismo Autónomo "Administración Turística Española".
- (2). El art. 11 del TR habla de Falange Española Tradicionalista y de las JONS en lugar del Movimiento Nacional como hace el RF, y además equipara al Estado a efectos tributarios a la Comunidad de los Canales de Tarbilla y a la Canalización del Rio Manzanares.
- (3). El TR habla no del IRYDA sino del Instituto Nacional de Colonización.

- las Cajas Generales de Ahorro Popular, por los bienes destinados al cumplimiento de sus fines, que no produzca renta, no alcanzando la reducción a las viviendas propiedad de dichas Entidades, aunque se destinen a habitación de sus empleados.
- la Comisaría del Seguro Obligatorio de Viajeros y el Fondo Nacional de Garantía de Riesgo de la Circulación, por los bienes dedicados al cumplimiento de sus fines que no produzcan renta.

B) Reducciones temporales:

Las reducciones temporales las enumera el art. 61 del RF y son las siguientes (1):

- en los edificios que se construyan de nueva planta, o se reedifiquen, se reducirá la BI durante el tiempo de su construcción y un año después, en la cantidad procedente para que la BL no exceda de la que corresponda al suelo de la finca. No obstante, cuando alguno de los locales, plantas o pisos de estos edificios se hallen terminados o en disposición de producir renta, no estándolo los demás, el año de reducción en la BI de la parte terminada empezará a contar-se desde que esto ocurra.
- en los edificios que se reformen, aunque sea parcialmente, si la obra exige que todo el edificio permanezca deshabitado, se reducirá su BI, durante todo el tiempo de la reforma, en la cantidad precisa para que la BL no exceda de la que -

zación y del Servicio Nacional de Concentración Parcelaria y Ordenación Rural.

(1). Son los mismos casos que recogen los arts. 12 y 13 del TR de la CTU, que amplía el ámbito de estas reducciones a dos casos más:

- a) Ceuta y Melilla y sus dependencias, donde las reducciones que se concedan a partir de la terminación de las obras, se aplican durante 5 años.
- b) los edificios que se construyan sobre solares resultantes de expropiaciones efectuadas, en los cuales se reducirá la BI, durante los 20 años siguientes a la fecha de terminación de la construcción, en la suma precisa para que su BL no sea superior a la que en conjunto estaba impuesta a las fincas que ocupaban el mismo suelo antes de la reforma.

corresponda a su suelo, y durante un año después, al de la BL con que figuraban antes de la obra.

- en los edificios que se reformen, si las obras no impiden que continuen usándose algunas habitaciones, se reducirá su BI, - durante todo el tiempo que dure la reforma, en la cantidad - que corresponda a la parte del mismo que no produzca renta o no sea susceptible de producirla, y durante un año después, su BL no excederá de la que tenía asignada antes de la obra. Tanto en este caso como en el anterior las obras de reforma - habrán de durar más de 3 meses.
- en las Viviendas de Protección Oficial se aplica durante un - plazo de veinte años, a partir de la fecha de terminación de la construcción, una reducción del 90% de su BI (1).
- la realización de nuevas urbanizaciones, sufragandolas ínte- gra y anticipadamente, en las que se cumplan los preceptos - que afecten al régimen del suelo y ordenación urbana (2) com- prendida la cesión de los terrenos viales y desmontes, pavi- mentos, desagües y alumbrado, tendrá derecho a una reducción de hasta el 80% de las BI de las edificaciones realizadas en los terrenos de nueva urbanización.

Cuando las nuevas urbanizaciones se sufraguen parcialmente la reducción sufrirá la minoración proporcional correspondiente. La realización de gastos de urbanización en sectores de re- forma interior tendrá derecho a una reducción en la BI de las nuevas edificaciones, en el porcentaje procedente para que - las cuotas y recargos que correspondan a las nuevas construc- ciones sean equivalentes a las que satisficieran las fincas que ocupaban el mismo suelo antes de la nueva urbanización. El plazo de disfrute de estos beneficios será de 10 años como mínimo a partir de la fecha de terminación de las edificacio- nes correspondientes y podrá ser ampliado hasta un máximo de

-
- (1). Puede verse el artículo "Exenciones fiscales en las V.P.O." de JOSE MENENDEZ HERNANDEZ, en Crónica Tributaria núm. 4.
- (2). Véase la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de - 12 de mayo de 1956 y el Decreto 1744/1966 de 30 de junio - que desarrolla estos beneficios fiscales.

25, en el caso de que el coste de las obras resulte desproporcionadamente elevado, en relación con el beneficio.

- los terrenos y edificios afectos a los Patronatos de Casas Militares del Ejército disfrutarán de una reducción del 95% de su BI, durante el tiempo en que dichos Patronatos cumplan, en relación con los citados terrenos y edificaciones, la finalidad para la que fueron creados (1).

Por último, el art. 62 del RF establece que todas estas reducciones temporales de la CTU se contarán siempre a partir de la fecha de terminación de la construcción.

(1). Esta reducción no la recoge el art. 12 del TR, sino el art. 13.

CAPITULO X

IMPUESTO SOBRE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL

1.- CONCEPTO.

El IRTP constituye un impuesto a cuenta de los Impuestos - Generales sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, según la naturaleza del perceptor de dicha renta (1).

-
- (1). El art. 1 del RF da como vemos la misma definición del art. 1 del TR del IRTP, aprobado por Decreto 512/1967, de 2 de marzo. Sin embargo, la primera definición legal del Impuesto nos la da el art. 1 de la Ley de Reforma Tributaria de RAIMUNDO FERNANDEZ VILLAVARDE, de fecha 27 de marzo de 1900 al decir que se gravaran "las utilidades que, sin el concurso del capital, se obtengan en recompensa de servicios o trabajos personales". La Ley de 16 de diciembre de 1954 da un nuevo concepto, eliminando las palabras "sin el concurso del capital", pero es cuando aparece la O.M. de 12 de junio de 1964 el momento en que podemos tener una definición más acertada del Impuesto, ya que la referida Orden dice: "El IRTP gravará todos los emolumentos y remuneraciones, cualquiera que sea su denominación, concepto o razón de sus devengos, que se deriven directa o indirectamente de un trabajo, servicio u ocupación lucrativa, sin más exenciones que las reconocidas por la Ley".

La Circular de 5 de diciembre de 1964 establece, analizando la O.M. anterior, que son objeto de gravamen las retribuciones en especie, como las procedentes de casa-habitación, prestación de servicios, entrega de bienes de cualquier clase, manutención, hospedaje, etc. "Las retribuciones en especie", sigue diciendo la Circular de 1964 "se valoraran atendiendo al precio de coste para el pagador, o precios medios en la plaza que resulten de la libre contratación o cualquier otro índice que pueda recoger con mayor precisión el valor de dichas retribuciones".

El Impuesto se rige por el Reglamento aprobado por la Diputación Foral de Alava en sesión celebrada el 30 de septiembre de 1975, que entró en vigor el día 1 de enero de 1976, salvo en los siguientes casos (Disposición Adicional 2ª):

- los mínimos exentos que establece el art. 15 del RF (1), - que se aplicaran con efectos desde el 1 de julio de 1975.
- las normas de exclusión del régimen de evaluación global - recogidas en el art. 35, que surten efecto desde el 1 de - enero de 1974.
- el sometimiento al régimen de estimación directa de los Pro - fesionales cuya cifra de ingresos gravados por el Impuesto haya sido estimada en cantidad igual o superior a 1.000.000 de ptas. en el ejercicio de 1973 o siguientes. Esta norma - que recoge el art. 37,2 del RF, surte efectos desde el 1 de enero de 1973.

Las Tarifas y Reglas de Licencia Fiscal del Impuesto, regirán para los Profesionales desde el 1 de enero de 1976, quedando derogada la Instrucción para la Imposición y Cobranza del IRTP - de los Profesionales de fecha 16 de septiembre de 1958 (Disposición Adicional 3ª).

La Disposición Final 1ª, por su parte, establece que en - aquellos casos que no pueden resolverse por las disposiciones - contenidas en el RF ni por las del Concierto Económico con el Es - tado, se aplicaran, para su interpretación y consiguiente trato fiscal, los preceptos que para la exacción del IRTP rigen en cada momento en territorio común. Estos preceptos se consideraran supletorios en la provincia de Alava siempre que no se hallen en contradicción con las prescripciones del Reglamento Foral, quedando derogadas todas las disposiciones provinciales anteriores que se opongan a dicho Reglamento a partir de la fecha de entrada en vigor del mismo, que como ya hemos señalado es el 1 de ene - ro de 1976.

(1). 250.000 ptas. en concepto de deducción por cuantía y 500.000 ó 750.000 según se tenga la condición o no de Familia Numerosa de 1ª o 2ª categoría.

El texto del Concierto Económico de 29 de febrero de 1952 establece en su art. 6 que queda concertado este Impuesto (1) en su totalidad, salvo el gravamen correspondiente a los funcionarios públicos de todas clases y al de aquellos empleados que presten servicios en organismos del Estado o paraestatales, a los que se aplique la Regla 11 de la Instrucción Provisional de 8 de mayo de 1928 (2). Para las Comisiones, y participaciones y dietas de los Consejeros se tributará atendiendo al domicilio de la casa representada que las abone.

Posteriormente, apareció la O.M. de 31 de julio de 1953 (3) que interpreta el art. 6 del Concierto en el sentido de decir - que quedan concertadas todas las Rentas del Trabajo Personal ex cepto las de los funcionarios del Estado en Alava y las de aquellos empleados que sirvan en organismos estatales o paraestatales de la misma provincia, siempre que los servicios que en -- ellos se presten sean abonables a los efectos de derechos pasivos con cargo al Estado. Asimismo dice la referida Orden que en las utilidades de los empleados de las Empresas particulares - que se encuentren incluidos en el Concierto, será preciso que - el trabajo que las produzca se preste en territorio alavés, y - que los gastos de viaje, dietas y viáticos tributarán atendiendo al domicilio de la Empresa que las abone.

Sin embargo esta Orden Ministerial suscitó dudas y tuvo - que aparecer una nueva Orden de fecha 9 de noviembre de 1954 - (4) donde queda definitivamente aclarado el tema en el sentido de que el impuesto concertado comprende las siguientes rentas - de trabajo personal:

- a) las de los empleados de Empresas particulares que se encuentran incluidas en el Concierto, siendo preciso que el trabajo que las produzca se preste en territorio alavés.

-
- (1). En la redacción del art. 6 se habla de la Tarifa I de la - Contribución de Utilidades, que hoy es el IRTP.
 - (2). Esta Regla ha sido expresamente derogada por el TR del IRTP.
 - (3). BOE. de 13 de Agosto de 1953 y rectificación de errores en el BOE. de 19 de Agosto de 1953.
 - (4). BOE. de 20 de Noviembre de 1954.

- b) las de los empleados en Organismos estatales o paraestatales con sede central o delegación provincial en Alava, cuando los servicios desempeñados en dichos Organismos - Centrales o provinciales no sean computables a los efectos de derechos pasivos con cargo al Estado.

Se consideran exceptuados del régimen de Concierto, según el número segundo de la referida Orden Ministerial, las rentas de trabajo personal que correspondan a:

- los funcionarios del Estado en la provincia de Alava.
- los empleados en Organismos estatales o paraestatales en dicha provincia, siempre que los servicios prestados sean abenables a los efectos de derechos pasivos regulados en el Estatute de Clases Pasivas y tengan consignación en los presupuestos generales del Estado.
- los empleados dependientes de Organismos estatales o paraestatales con sede central en territorio común, o de empresas particulares con domicilio social en el expresado territorio, cuando tengan por objeto retribuir trabajos en comisión o servicios circunstancialmente desarrollados en la provincia de Alava, siempre que la duración de éstos no exceda de un año.

Por último, la O.M. establece en su número tercero que los gastos de viaje, dietas y viáticos tributan atendiendo al domicilio de la empresa que las abone.

Dentro de la clasificación de Impuestos del Concierto, el IRTP es un impuesto encabezado revisable quinquenalmente.

2.- HECHO IMPONIBLE.

El HI del IRTP lo constituye la percepción de las utilidades o rendimientos derivados del trabajo o de un servicio u ocupación lucrativa. Veamos, de todas formas, con un poco más de precisión, cuáles son los supuestos de sujeción, para analizar luego los de no sujeción y exención.

2.1.- SUPUESTOS DE SUJECCION.

Dice el art. 3 del RF que el HI se origina (1):

- por la obtención de retribuciones, rendimientos o ingresos que se deriven directa o indirectamente de trabajos e servicios personales.
- por el ejercicio de actividades profesionales, artísticas o deportivas.

El art. 2, por su parte, establece que el Impuesto será exigido por la Diputación Foral, en territorio alavés, de acuerdo con las siguientes normas:

- a) En la Cuota Fija o Licencia Fiscal de los profesionales, cuando las actividades profesionales se ejerzan o realicen en territorio alavés.
- b) En las rentas de trabajo personal de los empleados y obreros de empresas particulares, de los profesionales y de los artistas, cuando el trabajo que las produzca se preste en territorio alavés.
- c) En las rentas de los funcionarios o empleados en Organismos estatales o paraestatales con sede central o delegación provincial en Alava, cuando los servicios desempeñados en dichos Organismos se presten en territorio alavés y no sean computables a los efectos de los derechos pasivos con cargo al Estado (2)
- d) En los gastos de viaje, dietas y similares, así como en las comisiones de representantes y comisionistas y en las participaciones y dietas de los componentes de los Consejos de Administración, cuando la empresa, sociedad o entidad que las abone tenga su domicilio en la provincia de Alava.

(1). El mismo criterio sigue el art. 3 del TR del IRTP.

(2). Recordemos lo dicho en la O.M. de 9 de noviembre de 1954 (véase el apartado 1 de este capítulo).

A su vez se establece en el régimen foral, la misma presunción que en el régimen común, y es la que recoge el art. 3 en su párrafo 2º al decir que la ejecución de trabajos en beneficio de terceros o por cuenta ajena es siempre retribuida. Esta presunción es IURIS TANTUM y admite, por tanto, prueba en contrario; sin embargo en el territorio común, puede ser también IURIS ET DE IURE, no admitiendo dicha prueba, en los casos que expresamente se establezcan por Ley (1). Aquí tenemos, pues, una diferencia entre el régimen común y el foral, mientras que en éste la presunción siempre admite prueba en contrario, en aquel hay cosas en que no se admite dicha prueba.

2.2.- SUPUESTOS DE NO SUJECION.

El art. 4 del RF recoge los siguientes supuestos de no sujeción al IRTP que son menos casos que los que recoge el art. 5 del TR (2):

- a) las percepciones derivadas de la acción protectora de la Seguridad Social.
- b) las asignaciones en concepto de ayuda o indemnización familiar (3).
- c) las cantidades percibidas en concepto de gastos de locomoción, plus de distancia o de transporte, cuando los medios

(1). Véase el art. 4 del TR del IRTP.

(2). Efectivamente, en territorio común también quedan no sujetas las cantidades que se abonen a Habilitados y Pagadores del Estado en concepto de "Gasto de quebranto de moneda", los haberes de los retirados como inutilizados en Campaña, las pensionadas por Cruces de Guerra, así como los haberes de los mutilados en actos de servicio del Estado, las percepciones que perciban las personas jurídicas (salvo las que puedan provenir de actividades profesionales) y las que el Ministerio de Hacienda declare no sujetas a condición de reciprocidad en el caso de Consejeros de Sociedades de Navegación marítima o aérea que residan en el extranjero y cuyos buques o aeronaves toquen territorio nacional.

(3). Tales asignaciones quedan no sujetas en territorio común cuando las perciban:

- funcionarios civiles y militares del Estado, Movimiento Nacional, Provincia, Municipio y Organismos Autónomos en situación de activo, jubilación o retiro.

no los facilite la propia empresa o entidad, en la cuantía y con los requisitos legales (1).

- d) las pensiones que abonen los Montepios Laborales y las Mutualidades constituidas por funcionarios, empleados y trabajadores manuales aprobados legalmente por el Ministerio de Trabajo respectivo y con personalidad jurídica independiente, en cuanto no estuvieran integrados en la Seguridad Social, entendiéndose comprendidos en esta no sujeción los premios autorizados de nupcialidad y natalidad que conceden los referidos Montepios y Mutualidades (2).
- e) los rendimientos percibidos por personas físicas representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado, que ejerzan una actividad sujeta al I.I., sirviéndose de instalaciones que no pertenezcan al Monopolio ni a la entidad concesionaria (3).

2.3.- SUPUESTOS DE EXENCION.

Existen, al igual, que en el régimen común, unas exenciones subjetivas y otras por razón de la cuantía (art. 8 del RF).

-
- los titulares de pensión en concepto de familiar de los funcionarios antes mencionados.
 - los huérfanos que perciban los beneficios de orfandad a que se refiere el Decreto-Ley de 7 de noviembre de 1957, en las condiciones en el mismo establecidas.
- (1). El TR se limita a citar como no sujetos los gastos de loco moción.
 - (2). Los premios de nupcialidad y natalidad no los contempla el TR del IRTP.
 - (3). La tributación de los expendedores y representantes de pro ductos monopolizados cuando sean personas físicas queda co mo sigue:
 - a) si son propietarios de las instalaciones, tributan por el Impuesto Industrial.
 - b) si no son propietarios de las instalaciones:
 - tributan por IRTP como asalariados si perciben haber o sueldo fijo.
 - tributan por IRTP como autónomos, si no perciben suel do fijo.

(Véase "El Sistema Fiscal en España" del profesor ALBIÑANA, Madrid, 1974, pág. 280, en la nota (3) a pié de página).

A) Exenciones subjetivas:

Son las siguientes:

- a) los titulares de Familia Numerosa con categoría de honor.
- b) la Iglesia Católica por las dotaciones del culto y clero y el ejercicio del ministerio sacerdotal.
- c) los perceptores de premios a la antigüedad o a los servicios prestados, por razón de tales premios, cuando fueran concedidos por una sola vez a funcionarios, empleados y obreros previo acuerdo adoptado por la Diputación a instancia de la entidad otorgante que justifique el carácter excepcional de los mismos.
- d) los subalternos y trabajadores manuales en sentido estricto en cuanto a las siguientes retribuciones:
 - horas extraordinarias.
 - primas a la producción, cuando se devenguen mediante un sistema de evaluación de tiempos y rendimientos, aplicado con carácter general en la empresa.
 - pagas extraordinarias no obligatorias, ni reglamentarias, generales y proporcionales, no considerándose asimiladas a tales pagas, los excesos, pluses o mejoras con relación a los mínimos reglamentarios o a los salarios mínimos interprofesionales, que voluntariamente satisfagan las empresas o entidades.

A efectos de esta exención no tendrán la consideración de trabajadores manuales los jefes de sección, departamento o taller o asimilados, ni los encargados de obras, de talleres y asimilados, y la condición de subalterno o similar vendrá determinada por su clasificación en la respectiva Reglamentación de Trabajo, Ordenanza Laboral o, en su caso, norma laboral aplicable.

- e) los cónyuges o derecho-habientes, en cuanto a las indemnizaciones, mesadas u otras similares percibidas por la em-

presa por fallecimiento del trabajador (1).

B) Exenciones por razón de la cuantía.

Quedan exentas aquellas personas cuyas remuneraciones - anuales, o elevadas al año si se trata de períodos menores - que éste, no excedan del mínimo exento, que el art. 15 del RF establece en 250.000 ptas. anuales (2).

3.- SUJETO PASIVO.

En este Impuesto nos encontramos con el contribuyente y el sustituto del contribuyente. Vamos a ir examinando a estos dos sujetos pasivos para terminar, por último, analizando la figura del responsable:

(1). Para hacernos una idea exacta de la diferencia entre el - régimen foral y el común, vamos a reproducir el art. 8 del TR del IRTP que recoge las exenciones subjetivas siguientes:

- aquellas personas a las que le sea de aplicación en virtud de Convenios Internacionales o de pactos solemnes - con el Estado.
- la Iglesia Católica por las dotaciones del culto y clero y el ejercicio del ministerio sacerdotal.
- las Hijas de la Caridad por las retribuciones que perciban.
- los asilados en los establecimientos benéficos, por las gratificaciones que obtengan por sus trabajos en los - mismos.
- los niños del Colegio de San Ildefonso, por las asignaciones concedidas por su intervención en los sorteos de la Lotería Nacional.
- los titulares de familia numerosa con categoría de honor.
- los trabajadores manuales no afectos a empresas o entidades.

(2). En el régimen común se aplica el art. 9 del TR que fija la exención en 100.000 ptas. aunque éste ha variado considerablemente hoy en el referido régimen y para 1975 se ha establecido en 140.000 ptas. si las BI no exceden de 300.000 ptas. y de 100.000 ptas. cuando dichas BI excedan de pesetas 305.454 (si la BI se halla entre 300.000 y 305.454 pesetas la cuota tributaria se obtiene restando de dicha BI la cifra de 280.000 ptas), según establece la OM. de 8 de enero de 1975 (BOE. de 10 de enero de 1975).

A) Contribuyente (art. 7 del RF):

Tendrán la consideración de contribuyente, las personas naturales o jurídicas y las herencias yacentes, comunidades de bienes, Asociaciones y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, en cuanto obtengan remuneraciones por trabajos o servicios personales o ejerzan las actividades que originan el HI (1).

Los contribuyentes tendrán siempre la consideración de sujetos pasivos por razón de las cuotas que tuviesen su origen en la acumulación, a un mismo titular, de percepciones que, en conjunto, sean superiores a la cifra del límite exento o por las minoraciones en la BI que se practiquen en más de una retribución para determinar la BL, así como por los excesos de gastos computados por coeficiente, sobre el máximo que señale la reglamentación del IRTP, tal y como dice el art. 9 del RF reproduciendo lo expuesto en el art. 14 del TR.

B) Sustituto (art. 8 del RF):

Será sustituto del contribuyente toda persona o entidad que satisfaga o esté obligada a satisfacer los rendimientos gravados por el IRTP (2).

En el IRTP puede haber una retención indirecta, directa y a cuenta. La primera es la que realiza el sustituto con ocasión de los pagos que deba realizar al contribuyente, para efectuar el ingreso de lo retenido en el Tesoro. Es el supuesto normal que se produce cuando hay sustituto.

La retención directa se produce cuando el sustituto, con ocasión de los pagos que deba realizar al contribuyente, le retiene el importe de la cuota tributaria, que el contribuyente le debe a él. Es decir, que el contribuyente debe el importe del tributo al sustituto, de forma que éste, el sustituto, es el sujeto activo. El caso típico de retención directa es el de los

(1). Véase en el mismo sentido el art. 12 del TR del IRTP.

(2). Véase el art. 13,1 del TR que da idéntico concepto del sustituto.

funcionarios públicos. El contribuyente es el funcionario y el sustituto es la Administración que paga el sueldo al funcionario, cuando la Administración abona los haberes al funcionario se queda con el importe del tributo (retención directa) y no tiene que entregárselo a nadie, porque ella es al mismo tiempo sujeto activo y sustituto (1).

Estos casos de retención directa, al quedar excluidos del Concierto por la OM. de 9 de noviembre de 1954, los funcionarios del Estado en la provincia de Alava, no son de aplicación en el régimen foral, y por ello el art. 8 del RF no alude, como hace el art. 13,2 del TR al caso de retención directa por parte de la Administración del Estado, reproduciendo solamente lo dispuesto en el art. 13,1 del TR.

Por último, existe una retención a cuenta que recoge el art. 27,2 del RF y que consiste en que todos los profesionales, Organismos estatales y los autónomos de la Administración, Corporaciones Públicas, Sociedades, Asociaciones y en general, cualesquiera entidades jurídicas que satisfagan honorarios profesionales a estos contribuyentes (siempre que los mismos ejerzan sus actividades profesionales en territorio alavés o presten servicios de este tipo en dicho territorio) vendrán obligados a retener e ingresar en la Tesorería de la Diputación Foral el 2% de las satisfechas (2). Esta retención se llama "a cuenta" porque solo se retiene una parte de la cuota tributaria teniendo carácter de un ingreso anticipado de un ingreso posterior, que será el total de lo debido a la Administración menos el importe de ese 2% retenido e ingresado (3).

-
- (1). Precisamente por esta identidad entre sujeto activo y sustituto, hay autores que piensan que en el caso de la retención directa no hay verdadera sustitución, porque no puede hablarse propiamente de sustituto, sino simplemente de sujeto activo que percibe el tributo a que tiene derecho utilizando el mecanismo de la retención SAINZ DE BUJANDA ("Notas de Derecho Financiero". Tomo I, vol.II pág. 746) y MARTÍAS CORTES ("Ordenamiento Tributario Español", 1970, pág. 481) son de esta opinión, que a nuestro juicio es la más correcta técnicamente.
 - (2). Lo mismo ocurre en el régimen común, como demuestra el art. 31,2 del TR del IRTP.
 - (3). Entendemos que estamos ante unos entes que no son claramente responsables ni sustitutos, ya que son ambas cosas: sustitutos en cuanto que retienen e ingresan y responsables en cuanto a las sanciones correspondientes.

C) Responsables:

Nos encontramos con una responsabilidad subsidiaria y otra solidaria.

a) Responsabilidad subsidiaria:

La responsabilidad subsidiaria la tiene el propio contribuyente cuando hay sustituto. Esta responsabilidad, que recoge el art. 10 del RF, se refiere a las cuotas debidas cuyo ingreso corresponde al sustituto, liberándose el contribuyente de tal responsabilidad si demuestra por documentos fehacientes que le fué deducido el Impuesto (1).

También son responsables subsidiarios los coparticipes y titulares de las comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando, como dice el art. 11,1 del RF, las obligaciones tributarias recaen sobre tales entidades. Ahora bien, solo son responsables subsidiarios en proporción a sus respectivas participaciones (2).

Hay también un supuesto de responsabilidad en el caso de las empresas y los dueños o cedentes de locales o recintos en que actúen los artistas y deportistas sujetos al IRTP, y en general, también son responsables toda clase de personas que contraten los servicios o actuaciones de tales personas dentro de la provincia de Alava. Ahora bien, esta responsabilidad se limita a la deuda tributaria correspondiente a los ingresos computables a estos artistas y deportistas por razón de las actuaciones que con ellas hayan contratado (art. 45 del RF).

b) Responsabilidad solidaria:

Son responsables solidarios los Ordenadores de pagos de los Ayuntamientos alaveses por razón de la deuda tributaria que corresponda a dichas Corporaciones como sustituto del contribuyente por IRTP (art. 11,2 del RF) (3).

(1). Véase el art. 15 del TR del IRTP que cita el mismo caso.

(2). Lo mismo ocurre en el régimen común (art. 16,1 del TR).

(3). En el mismo sentido el art. 16,2 del TR del IRTP.

3.1.- CLASIFICACION DE LOS CONTRIBUYENTES.

Dentro del Impuesto y en atención a las modalidades del mismo, los contribuyentes se clasificarán en los siguientes grupos (art. 19 del RF) que son los mismos grupos que hay en el régimen común (1):

- Funcionarios, empleados, particulares y asimilados.
- Profesionales.
- Artistas y Deportistas.
- Remuneraciones especiales.

3.2.- OBLIGACIONES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

Como obligación general, el art. 8,2 del RF establece que los sujetos pasivos que estén obligados a formular declaración de los rendimientos obtenidos directamente o de los satisfechos a terceras personas practiquen una liquidación a cuenta e ingresen su importe a favor de la Tesorería Provincial en el acto de su presentación (2).

Además de esta obligación general que acabamos de citar, existen otras que se refieren a cada uno de los grupos de contribuyentes en particular y que iremos viendo al analizar estos grupos en concreto.

4.- LAS BASES TRIBUTARIAS.

Primeramente hablaremos de la BI para ocuparnos posteriormente de la BL.

(1). Véase el art. 24 del TR del IRTP, que tan sólo suprime la alusión a los Deportistas.

(2). Esta misma obligación existe en el régimen común según establece el art. 14 Bis del TR (artículo creado por el Decreto 638/1970 de 5 de marzo).

4.1.- BASE IMPONIBLE.

La BI se encuentra constituida, según los casos (art. 12 del RF):

- por la totalidad de los ingresos computables obtenidos - por cada contribuyente.
- por la diferencia entre los ingresos computables y los - gastos, ciertos o estimados deducibles reglamentariamente (1).

El art. 13 del RF alude al tema de las bases libres de impuestos. Estos casos se producen cuando la persona que actúa - como sustituto del contribuyente y que viene obligada, por tan- to, a retener el importe del tributo al contribuyente, no prac- tica tales retenciones, sino que asume la obligación de satis- facer ella directamente el IRTP. Ello supone que el contribu- yente percibe sus remuneraciones sin que se le deduzca el im- porte del Impuesto. Pues bien, en estos casos, y a tenor de lo que dice el art. 13 del RF (2) tendrá la consideración de BI - aquella cifra de la que deducida la cuota tributaria resulte - la cantidad neta satisfecha o remuneración realmente pagada o reconocida en favor del acreedor.

De igual manera, cuando una remuneración venga dada por - el importe neto o líquido, quiere decirse que ya se ha deduci- do el Impuesto y, por lo tanto, esa no es la BI, sino que ésta será asimismo, aquella cifra de la que deducido el IRTP nos de el líquido pagado.

Como vemos, los conceptos de bases libres de impuestos y de bases netas o líquidas son conceptualmente distintos, pero en la práctica se identifican ya que en ambos casos hay que ha- llar el importe bruto o íntegro de los mismos, que será la ver- dadera B.I. Para hacerlo hay una serie de formulaciones que creó la Orden Ministerial de 1 de junio de 1935 y que desarrolló la O.M. de 19 de diciembre de 1935 de las cuales iremos hablando

(1). Se sigue el mismo criterio que en el régimen común (véase el art. 17 del TR del IRTP).

(2). Que es lo mismo que dice el art. 18 del TR.

a medida que veamos los casos particulares según las diferentes clases de sujetos pasivos contribuyentes (1).

En lo que respecta a la forma de determinar la BI tenemos los tres procedimientos ya conocidos de estimación directa, - estimación objetiva, y, subsidiariamente, estimación por el - Jurado de Estimación.

Por último, el art. 14 del RF introduce una innovación - que no recoge el TR y que alude al caso de que se ceda gratuitamente o por un precio inferior al corriente casa-habitación a Consejeros, directores, gerentes, administradores, técnicos y socios de empresas o entidades. Cuando ésto ocurra el importe de tal casa-habitación se considera integrable en la BI, pudiendo la Administración señalar la cifra o cuantía mínima anual - por este concepto, cuando considere que la asignada no responde a la realidad, que no será nunca inferior a la renta catastral o producto íntegro señalado a la vivienda a efectos de la CTU. Esto supone, ni más ni menos, que aplicar al Régimen Foral lo que dispuso la Circular de 5 de diciembre de 1964 al decir - que son objeto de gravamen las retribuciones en especie (véase la nota (2) del apartado 1 de este Capítulo).

4.2.- BASE LIQUIDABLE.

La B.L. se obtiene reduciendo de la B.I. las cantidades - que procedan por razón de la cuantía o de la condición de Familia Numerosa. Es decir, que, al igual que en el régimen común, hay dos clases de reducciones: por cuantía y por Familia, aunque los importes de unas y otras son diferentes. Veamoslo:

A) Reducción por cuantía:

La BI se reducirá en la cifra de 250.000 ptas. (2) anuales o en la que corresponda del pertinente prorrateo cuando los ingresos o rendimientos correspondan a períodos inferiores de tiempo (art. 15,1 del RF).

- (1). Pueden consultarse el trabajo sobre "Utilidades libres de Impuestos" de GOTA LOSADA en EFE nº 16, 1957, págs. 4 y - ss. y en RDFHP, núms. 65-66, 1966, págs. 1519-1521.
- (2). Para el caso del régimen común, véase lo dicho en la nota (1) del epígrafe 2.3 B) de este Capítulo.

Dicha reducción es única para cada persona, aunque sus - remuneraciones estuvieran comprendidas y hubiesen de tributar por los diferentes conceptos de este Impuesto (1) (es decir, empleados, profesionales o artistas y deportistas) o fueran diferentes las empresas o entidades que las abonen a un mismo perceptor, y aun en el caso de que las retribuciones correspondientes estuvieran sujetas a tributación a la Administración del Estado y a la Diputación Foral de Alava.

De igual manera, el art. 15.2 del RF establece que la BI del cabeza de familia podrá reducirse en 50.000 ptas. por cada hijo subnormal, por deficiencias de carácter físico o psíquico, sea legítimo, legitimado, adoptivo o reconocido, con tal de que vivan a expensas del propio contribuyente y así lo justifique - (2).

La consideración de subnormal, a estos efectos, puede estar originada por causas de nacimiento y por motivos subsiguientes, derivados de enfermedad o accidente, que no sea de trabajo.

La correspondiente solicitud a la Sección de Impuestos Directos de la Diputación, deberá acompañarse de certificación expedida por un médico al servicio de una institución oficial de rehabilitación de subnormales, en la que se haga constar expresamente la causa de la subnormalidad, minusvalía o incapacidad graves y su grado. Las solicitudes serán elevadas a la Jefatura de Hacienda para su resolución, surtiendo efectos la concesión cuando fuera procedente, a partir de la fecha que en cada caso se determine. Los beneficios tributarios concedidos se extinguiran por recuperación, rehabilitación o fallecimiento del subnormal o minusválido, viniendo obligados a comunicar tales hechos los propios beneficiarios, quedando en otro caso, incursos en - responsabilidad y obligados a satisfacer las cuotas no satisfechas y recargos correspondientes.

Las empresas y entidades pagadoras y retentoras del IRTP, exigiran, al efecto, el oportuno documento de concesión para -

(1). Igual ocurre en el régimen común (véase "El Sistema Fiscal en España" del profesor ALBINANA, cit. pág. 289).

(2). Este caso es típicamente foral y no lo contempla el TR del IRTP.

poder aplicar tales beneficios tributarios, así como declaración jurada anual del beneficiario, en que conste expresamente que el subnormal vive a sus expensas y subsisten las causas - que originaron su concesión.

Esta reducción nunca podrá aplicarse a un mismo beneficiario por parte de dos empresas o entidades pagadoras diferentes, ni a remuneraciones especiales. A estas remuneraciones especiales tampoco se les aplica la deducción por cuantía de 250.000 ptas., lo cual significa que nunca les alcanza la exención por razón de la cuantía a la que ya hemos aludido (véase el apartado 2.3 B) de este capítulo) y así lo establecen los arts. 15.5 y art. 6 del RF (1) y tampoco se aplica a los artistas y deportistas, puesto que el art. 50 del RF dice que para estos contribuyentes la BL coincide con la BI, salvo el caso de los que tributan al 12,50% (véase el apartado 5 de este capítulo).

B) Reducción por Familia Numerosa:

A los titulares de Familia Numerosa de 1ª categoría se les deducen 500.000 ptas. y a los de 2ª, 750.000 ptas. (2), aplicándose estas reducciones durante el ejercicio en que se produzca, y el siguiente, la pérdida de titularidad o el descenso de categoría, en su caso. También se les puede reducir la BI en 50.000 ptas. por cada hijo subnormal, como ocurría cuando procedía la reducción por cuantía, y así lo expresa claramente el art. 15.3 del RF.

Por lo que respecta a los titulares de Familia Numerosa de Honor están exentos (art. 5 del RF) igual que en el régimen común (art. 8 del TR).

Estas reducciones afectaran a los ingresos del titular, cabeza de familia numerosa, sin que puedan exceder de los límites absolutos señalados, aun en el caso de que las remuneraciones correspondientes estuvieran sujetas a tributación a la Adminis-

-
- (1). Lo mismo ocurre en el régimen común, donde las remuneraciones especiales no tienen derecho a tales reducciones (art. 19.4 y art. 10 del TR del IRTP).
 - (2). En el régimen común son 250.000 ptas. para los de 1ª y - 400.000 ptas. para los de 2ª categoría (art. 4 de la Ley 18/1967, de 8 de abril).

tracción del Estado y a la Diputación Foral de Alava (1).

Esta reducción tampoco se aplica a las remuneraciones - especiales ni a los artistas y deportistas salvo los que tributan el 12,5%, al igual que ocurría con la reducción por -- cuantía y lo mismo que ocurre en el régimen común (véanse los arts. 15.5, art. 6 y art. 50 del RF) (2), lo cual supone que los titulares de Familia Numerosa de Honor nunca quedan exentos por este tipo de remuneraciones.

Por último diremos que tanto las reducciones por Familia Numerosa como la de Cuantía se refieren al año natural y, por tanto, son prorrateables por días, como mínimo, cuando los rendimientos gravados correspondan a períodos inferiores de tiempo, bien porque el contribuyente cesara totalmente en su trabajo antes de terminar el ejercicio, bien porque se incorpore o inicie su actividad después de primero de año, o porque en el curso del año permanezca en situación de desempleo (2).

5.- CUOTA TRIBUTARIA.

La Cuota tributaria se obtiene aplicando a la BL obtenida los siguientes tipos de gravamen:

- a) Funcionarios, empleados particulares y asimilados: 12,50% (art. 25 del RF).
- b) Profesionales: el 12,50% (art. 42,1 del RF).
- c) Artistas y Deportistas (art. 51 del RF).
 - tipo general: 5%.
 - jugadores de fútbol, baloncesto o profesionales del ciclismo o sus entrenadores, vinculados por temporada o -

(1). El art. 19,2 del TR, dice, sin embargo que dichas reducciones afectaran a los ingresos del titular de Familia numerosa y su cónyuge (al cual no alude el RF).

Para todo lo referente a las Familias Numerosas puede examinarse la Ley de 19 de junio de 1971 sobre Protección de las Familias Numerosas y el Decreto de 23 de diciembre de 1971, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley anterior.

(2). Igual ocurre en el régimen común (art. 19,3 del TR del IRTP)

por un determinado período de tiempo a un Club, Empresa o Sociedad Deportiva: 12,50%.

d) Remuneraciones especiales (art. 65 del RF).

- tipo general: 10%.

- Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración o Juntas que hagan sus veces: 20%.

6.- DEUDA TRIBUTARIA.

De la Cuota Tributaria, calculada mediante la aplicación del tipo de gravamen correspondiente a la BL, se deducirá un 1% de la misma en concepto de premio retención y así se obtiene la Deuda tributaria (art. 16 del RF).

Este premio de retención se deduce solamente cuando se produzca la figura del sustituto y estos vengán obligados a ingresar el importe del tributo en la Tesorería Provincial o en Entidades Bancarias a favor de la misma, siendo tales sustitutos responsables directos para con la Diputación de Alava de dicho importe (1).

El premio de retención se lo queda el sustituto y se aplica incluso cuando los ingresos se produzcan como consecuencia de actuaciones inspectoras (2) pero se calcula sobre la cuota tributaria a ingresar de manera que cuando haya sanción, multas o recargos de apremio, el cálculo de ese 1% no engloba tales cantidades (art. 16,1 del RF).

A tenor de todo lo dicho, es fácil deducir que no se aplicará nunca el 1% de premio de retención a aquellos supuestos en que sea el propio contribuyente quien declare y pague directamente su IRTP, aunque la Administración acepte recibir las declaraciones o cobrar el tributo por medio de las respectivas organizaciones o Colegios Profesionales (art.16,3 del RF) (3).

(1). En este sentido se manifiesta el art. 21 del TR del IRTP.

(2). Nada de este punto dice el TR del IRTP.

(3). Lo mismo pasa en el régimen común (art. 21,2 del TR del IRTP).

Tampoco se aplica el premio de retención, según el párrafo anterior, al caso de los Profesionales en los cuales la Deuda Tributaria se obtiene deduciendo de la Cuota tributaria, las cantidades siguientes (art. 42 del RF):

- la Cuota Fija o Licencia Fiscal (excluido el recargo municipal que hubiese satisfecho en Alava).
- las cantidades satisfechas por retención a cuenta del 2% de honorarios o actos profesionales correspondientes al mismo período, y del que ya hemos hablado (véase el apartado 3 B) de este Capítulo) (1).
- el ingreso a cuenta que hubiesen realizado (art. 43 del RF).

7.- PERIODO IMPOSITIVO Y DEVENGO DE LAS CUENTAS.

El período impositivo, al igual que en el régimen común, coincide con el año natural (art. 17 del RF y 22 del TR) y el impuesto se devenga en el mismo momento en que los rendimientos sujetos son exigibles por las personas llamadas a percibir las (2).

Por excepción, las Cuotas de Licencia Fiscal de este Impuesto se devengan siempre el día primero del año natural o, en su caso, el del comienzo de la actividad, cualquiera que sea el tiempo de duración del ejercicio de la misma dentro del año y se exigirá, generalmente, de una sola vez, y todo ello porque son siempre irreducibles (Regla 1ª para la Aplicación de la L.F. del IRTP en Alava).

Aquí tenemos una diferencia con el territorio común, ya que en éste las cuotas de la LF pueden ser prorrateables o irreducibles, mientras que en el foral son, en todos los casos irreducibles (3).

-
- (1). Esta retención del 2% no se practica a los Notaríos y Corredores Oficiales de Comercio (art. 43,3 del RF).
 - (2). Nueva coincidencia entre el régimen común (art. 23,1 del TR) y el foral (art. 18,1 del RF).
 - (3). Consúltase el art. 23,2 del TR y la Orden de 22 de junio de 1964.

8.- COMPETENCIA DEL JURADO DE ESTIMACION.

El Jurado de Estimación tiene competencia para intervenir en los siguientes casos (arts. 67 y 68 del RF):

- a) En el régimen de estimación directa, para fijar los ingresos computables y las BI cuando el sujeto pasivo incumpliese sus obligaciones tributarias de forma que impida la debida aplicación de dicho régimen.
- b) En el régimen de estimación objetiva, para fijar subsidiariamente los ingresos brutos o bases globales y resolver recursos contra asignaciones individuales.
- c) Para resolver las discrepancias que, sobre cuestiones de hecho, puedan plantearse entre la Diputación y los contribuyentes con ocasión de la aplicación de este Impuesto.
- d) Cuando el sujeto pasivo no presentase las declaraciones a que se halla obligado, dentro de los plazos pertinentes o desatendiera los requerimientos formulados por la Oficina Liquidadora o en los casos de resistencia, excusa o negativa ante la Inspección.
- e) Cuando a la Administración le ofreciese dudas la exactitud de los datos y declaraciones presentadas u ofrecidos por el sujeto pasivo o aquellos no le mereciesen suficiente garantía.
- f) Cuando se produjesen discrepancias entre los contribuyentes y la Inspección del Impuesto en alguno de estos casos:
 - al aplicar la presunción de que la prestación de los trabajos ha sido retribuida y la fijación, en su caso, de las BI correspondientes.
 - en la apreciación de que las BI declaradas no guardan concordancia con la función, cargo o servicio prestados, o de que los ingresos profesionales o artísticos declarados no responden, por su cuantía, a la realidad.

El art. 69 del RF deja claramente expuesto como la falta de presentación de la declaración exigida, privará al contribuyente incurso en tal omisión del derecho de recurrir contra la imputación individual efectuada en el régimen de estimación objetiva.

9.- LIQUIDACIONES CAUTELARES O DE OFICIO.

La Oficina Liquidadora del Impuesto está facultada para - girar liquidaciones caucionales o de oficio, que tendrán siempre el carácter de a cuenta, en tanto no se produzca la intervención de la Inspección del Impuesto o, en su caso, del Jurado de Estimación (art. 70 del RF).

Esta facultad se aplica especialmente en los casos siguientes:

- a) Cuando la Oficina Liquidadora tuviese conocimiento de HI y BI imputables a un determinado contribuyente en virtud de declaraciones de otros contribuyentes o de sujetos pasivos sustitutos de estos últimos que de alguna forma hubieran satisfecho sueldos, retribuciones, honorarios profesionales o efectuado retenciones a aquel.
- b) Cuando el propio contribuyente hubiese formulado declaración, a efectos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, donde figurasen BI que no hubiesen sido sometidas a gravamen por el IRTP., o lo hubieran sido parcialmente.
- c) Cuando el contribuyente o el sustituto hubiesen practicado deducciones o reducciones indebidas en los ingresos computables o en la BI, o le hubiesen sido ya efectuadas en el mismo ejercicio en otras bases del mismo contribuyente improcedentemente, por duplicidad o indebida aplicación de gastos deducibles, coeficientes de gastos o del mínimo exento.
- d) Cuando la propia empresa o entidad, sujeto pasivo sustituto del contribuyente en virtud de requerimiento, hubiese facilitado a la Oficina Liquidadora datos que permitan

girar liquidación, aunque aquellos no formularan la declaración-liquidación en tiempo y forma.

- e) Cuando las actuaciones profesionales, artísticas o deportivas sujetas en Alava a IRTP no hubieran sido declaradas por los sujetos pasivos anteriormente, transcurridos los plazos de presentación de declaraciones, siempre que exista presunción fundada por parte de la Administración de que la demora en la práctica de liquidaciones provisionales o en la percepción de la deuda tributaria, entrañaría una evasión fiscal.

En tales casos, la Oficina Liquidadora Gestora del Impuesto, podrá dirigir la liquidación contra el propio contribuyente, el sustituto o responsables solidarios, según los casos, - sin perjuicio de la aplicación del recargo correspondiente por ingreso fuera de plazo.

10.- RECARGOS.

Por el art. 71 del RF se establece un recargo del 10% sobre las cuotas o deudas tributarias, según proceda, en los siguientes casos:

- a) cuando no mediase declaración, en los plazos establecidos, por parte de contribuyentes y sujetos pasivos del IRTP y la Oficina Liquidadora hubiese girado liquidación caucional o de oficio, en virtud de las atribuciones y facultades que le estan conferidas y que hemos visto en el apartado 9 anterior.
- b) cuando, en virtud de requerimiento, los sujetos pasivos ingresasen cuotas que debieran haber sido declaradas reglamentariamente en los plazos señalados, sin haberlo sido oportunamente.
- c) cuando, sin mediar requerimiento, los sujetos pasivos efectuaran la presentación de declaraciones-liquidaciones fuera de plazo, con un retraso superior a un mes a contar del último día de admisión de las declaraciones en plazo reglamentario.

- d) cuando los sujetos pasivos omitiesen la presentación - de declaraciones trimestrales a cuenta, cuando tuvieran que hacerlo, efectuando, no obstante, la presentación - de la declaración-liquidación anual, así como el ingreso de la cuota resultante.
- e) en todos aquellos casos en que la Oficina Liquidadora - estime procedente la imposición de tal recargo del 10%, bien como consecuencia de presentación de declaraciones incompletas o inexactas cuya rectificación se hubiese - exigido por afectar a la deuda tributaria a ingresar, - bien por reincidencia en la demora en la presentación - de declaraciones.

La Diputación girará cartas de pago complementarias por el importe de los recargos cuando, procediendo su aplicación, no hubieran sido incrementadas éstas al efectuar el ingreso - directamente, de cuotas atrasadas mediante auto-liquidación - presentada en la Tesorería Provincial o en entidades bancarias.

11.- LA PRESCRIPCION.

El art. 72 del RF, aplicando lo dispuesto en el art. 122 de la Instrucción Foral General de Impuestos de Alava establece que la exigibilidad de las cuotas correspondientes al IRTP prescribirá a los cinco años, contados a partir del momento - en que fuesen devengadas, salvo que hubiera sido interrumpida dicha prescripción en virtud de requerimiento o actuación por parte de la Administración o por otras causas admitidas en De recho (ya las hemos comentado en el apartado 15 del capítulo VI).

12.- FUNCIONARIOS, EMPLEADOS PARTICULARES Y ASIMILADOS.

Se consideran contribuyentes por este concepto los siguientes (art. 20 del RF):

- a) Los funcionarios de la Administración Local alavesa y - de los Organismos Autónomos de la Administración del Es

tado en Alava (1).

- b) los Directores, Gerentes, Administradores, socios de compañías o de cooperativas, comisionados, delegados, representantes y empleados de toda clases de Sociedades, Asociaciones, Corporaciones no administrativas, Empresas, Comunidades de bienes y particulares. Se consideran incluidos en este grupo los médicos y demás personal sanitario al servicio de Sociedades, empresas, organismos autónomos y entidades privadas, por razón de las remuneraciones que perciban de dichos sujetos pasivos sustitutos del contribuyente.
- c) los médicos, practicantes, A.T.S., comadronas y matronas del S.O.E.(2).
- d) los representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado, en cuanto esten sujetos a este Impuesto (3) y no perciban haber o sueldo fijo.
- e) los delegados provinciales y locales del Patronato de - Apuestas Mutuas Deportivo--Benéficas (4).
- f) los trabajadores manuales y subalternos afectos a empresas, sociedades o entidades.

(1). El art. 25 del TR del IRTP habla de: funcionarios de las - Cortes Españolas, del Consejo Nacional, al Servicio de la Administración de Justicia, de la Administración Civil del Estado, de la Administración Local y de los Organismos Autónomos.

Hay también un caso que recoge el art. 25 del TR y al - que no alude el RF y que es el de los Generales, Jefes, - Oficiales, Suboficiales, Clases de tropa y asimilados de - las Fuerzas Armadas, así como quienes, prestando servicio en las mismas, tengan reconocida por Ley o Decreto igual - consideración.

- (2). Este caso no lo recoge el art. 25 del TR, pero puede verse la regla 2ª de la Instrucción Provisional para el IRTP de 27 de enero de 1958.
- (3). Ya hemos quedado que estan sujetos al IRTP cuando no son - propietarios de las instalaciones (véase la nota (4) del - apartado 2.2 de este capítulo).
- (4). Tampoco alude a ellas el art. 25 del TR, pero puede consultarse la Orden de 23 de marzo de 1954.

- g) los pensionistas, tanto si ostentan esta condición por haber sido contribuyentes de los antes mencionados, como si la hubiesen adquirido por razón de parentesco con los mismos (1).
- h) cuantas personas reciban emolumentos de cualquier clase como retribución o compensación de trabajos o servicios personales de índole análoga a las indicadas y que no se puedan catalogar como profesionales, artísticas o deportivas y remuneraciones especiales.

12.1.- BASE IMPONIBLE.

La BI de los contribuyentes citados se determina en régimen de estimación directa y subsidiariamente por el Jurado de Estimación (2) puesto que así lo establece el art. 21 del RF.

La cuantía de la BI está constituida por la cifra total de ingresos sujetos y que no esten exentos por razón de la cuantía, que sean obtenidos por el contribuyente en el período de imposición.

Sin embargo, en el caso de los representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado cuando se de la sujeción al IRTP y no perciban haber o sueldo fijo y en el de los delegados provinciales y locales del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo-Benéficas la BI se determina, deduciendo de los ingresos íntegros las cantidades siguientes (3):

- el importe de los sueldos y demás emolumentos que, durante el período de imposición a que correspondan los ingresos, - hayan satisfecho al personal a su servicio, siempre que di-

-
- (1). Véase el artículo de MANUEL SOUTO en Crónica Tributaria nº 8, págs. 117 y ss. sobre el gravamen de los "haber pasivos" de los funcionarios públicos. ALBIÑANA, por su parte, dice que es discutible que quien perciba una pensión causada por servicios personales prestados por otra persona deba ser contribuyente por IRTP (vid. ob. cit. pág. 285, nota - (7)).
 - (2). Lo mismo dice el art. 20 del TR del IRTP aludiendo, claro - está, al Jurado Tributario.
 - (3). Igual ocurre en el régimen común, aunque el art. 26 del TR solo se refiere a los representantes y expendedores de productos monopolizados.

chas retribuciones hubiesen sido declaradas reglamentariamente a efectos del IRTP y de la Seguridad Social o solo a las de esta última cuando así sea procedente.

- el importe de la Seguridad Social que hayan satisfecho por el personal a su servicio (es decir, la parte por la que - cotiza a la Seguridad Social el patrono).

En ningún caso serán deducibles los emolumentos asignados o satisfechos al cónyuge e hijos menores no emancipados.

Sobre las cantidades que resulten de practicar a los ingresos íntegros estas deducciones, se aplicará el siguiente coeficiente de gastos, que recoge el Anexo I al RF del IRTP (1):

- a) Para los representantes y expendedores de productos monopolizados:

Hasta 500.000 ptas.	50%.
Resto	25%

- b) Para los Delegados Provinciales y Locales del Patronato de Apuestas Mútuas Deportivo-Benéficas:

Hasta 500.000 ptas.	25%
Resto	20%

- A) Acumulación de retribuciones:

Para determinar la BI de los contribuyentes de este grupo, dice el art. 22 del RF, que se acumularan todas las retribuciones percibidas durante el período impositivo, las cuales tendrán

(1). En el régimen común los coeficientes los fija la O.M. de 20 de noviembre de 1964 y son los siguientes (referidos al único caso que contempla el TR):

Hasta 250.000 ptas.	30%
De 250.000,01 a 500.000.	25%
De 500.000,01 a 750.000	19%
De 750.000,01 en adelante	16%

idéntica consideración, sin que proceda hacer distinciones por razón de las personas, o entidades que las satisfagan o abonen, ni por su carácter de fijeza, eventualidad o periodicidad de sus devengos, ni por la actividad de que procedan (1).

Ello no obstante, no se produce la acumulación en los siguientes casos (2):

- a) las retribuciones de los trabajadores manuales y asimilados con los obtenidos simultaneamente de otras personas o entidades por el mismo concepto.
- b) las retribuciones de empleados, trabajadores manuales y asimilados satisfechas por parte de personas o entidades diferentes, en caso de cese en una y alta en otra en el curso del mismo año. En estos casos se aplicará en cada una de ambas empresas o entidades los prorrateos de las deducciones para hallar la BL.
- c) los ingresos o retribuciones no sujetas al IRTP, y las afectadas por una cualquiera de estas dos exenciones:

- los perceptores de premios a la antigüedad o a los servicios prestados, por razón de tales premios, cuando fue sen concedidos por una sola vez a funcionarios, empleados y obreros previo acuerdo adoptado por la Diputación a instancia de la entidad otorgante que justifique ~~que~~ el carácter excepcional de los mismos (apartado d) del art. 5 del RF).

- los subalternos y trabajadores manuales en sentido estricto en cuanto a las horas extraordinarias, premios a la producción cuando se devenguen mediante un sistema de evaluación de tiempos y rendimientos, aplicado con carácter general en la empresa y pagas extraordinarias no obligatorias, ni reglamentarias, generales y proporcionales (apartado e) del art. 5 del RF).

- ~~d).~~ las llamadas remuneraciones especiales (véase el apartado 15 de este Capítulo).

(1). La misma regla da el art. 27,1 del TR.

(2). El art. 27 amplía estos casos a los de los Suboficiales y clases de tropa y en usos genérico en el caso de las exenciones: "...así como los afectados por cualquier clase de exención".

B) Exceso de gerencia:

Es igualmente gravado en el régimen foral el llamado "exceso de gerencia" que es la cantidad que de la participación en beneficios exceda sobre la proporción al capital aportado por los socios colectivos en las sociedades colectivas y comanditarias, ya que ese exceso es considerado retribución al trabajo personal (1).

El art. 23 del RF al tratar el tema del exceso de gerencia, añade que este exceso deberá ser incrementado a las restantes retribuciones, asignaciones o percepciones del mismo año natural.

C) Bases libres de impuestos y líquidas:

Cuando sea necesario integrar la BI porque la retribución que se conoce es líquida o libre de impuestos se aplicará la fórmula siguiente:

$$BI = \frac{100 \times R - T.D.}{100 - T} \quad \text{donde } R = \text{remuneración líquida o libre de impuestos.}$$

T = tipo de gravamen en valor absoluto.

D = deducción por familia o cuantía según proceda.

12.2.- BASE LIQUIDABLE.

La BL se obtiene deduciendo de la BI las cantidades que procedan según se tenga derecho a la deducción por cuantía o a la de familia, según hemos dicho en el apartado 4.2 de este capítulo:

a) Deducción por cuantía = 250.000 ptas.

b) Deducción por Familia Numerosa.

- si es de 1ª categoría = 500.000 ptas.

- si es de 2ª categoría = 750.000 ptas.

(1). Lo mismo ocurre en el régimen común (véase el art. 28 del TR del IRTP).

Tanto en un caso como en otro, es decir, se aplique la deducción por familia o la de cuantía, puede reducirse la BI del cabeza de familia en 50.000 ptas. por cada hijo subnormal (véase el art. 15,2 del R.F. y el apartado 4,2 de este capítulo).

12.3.- CUOTA TRIBUTARIA.

La cuota tributaria se obtiene aplicando el tipo de gravamen del 12,50% a la BL (1) en todos los casos.

12.4.- DEUDA TRIBUTARIA.

La Deuda tributaria o cantidad a ingresar en el Tesoro Provincial será el importe de la cuota obtenida por aplicación del tipo de gravamen (12,50%) a la BL, deducida en un 1% en concepto de premio de retención cuando corresponda al sustituto del contribuyente hacer el ingreso.

12.5.- GESTION DEL IMPUESTO-DECLARACIONES.

El IRTP de estos contribuyentes se recauda generalmente mediante una liquidación fundada en la declaración que ha presentado el sujeto pasivo sustituto del contribuyente, o por los propios contribuyentes (como es el caso de los Delegados Provinciales y Locales del Patronato de Apuestas Mútuas Deportivo-Benéficas (art. 26 del RF).

Los Directores, Administradores, Presidentes o representantes de toda clase de Sociedades, Cooperativas, Asociaciones, Organismos Autónomos, Comunidades de Bienes, y demás Entidades, - así como los titulares de empresas individuales particulares presentarán dentro del mes siguiente a cada trimestre natural, una declaración-liquidación en modelo oficial, que comprenda las bases resultantes de las retribuciones satisfechas sujetas a tributar por este concepto de funcionarios, empleados particulares y asimilados.

-
- (1). A partir de 1 de enero de 1975 todos los contribuyentes de este grupo tributan en territorio común el tipo del 12%, - excepto los socios de sociedades colectivas limitadas y comanditarias simples que tributan el 15%.

Esta declaración-liquidación tiene el carácter de ingreso a cuenta, puesto que debe efectuarse el ingreso de la deuda resultante al mismo tiempo que se hace la presentación.

Dentro del mes de enero de cada año y con referencia a las retribuciones satisfechas en el año anterior, todos los arriba enumerados presentaran en los correspondientes modelos oficiales, los siguientes documentos:

- a) relación nominal duplicada de contribuyentes y de bases - totales anuales, clasificados por claves del IRTP.

En el caso de que un contribuyente no hubiese prestado - sus servicios en la empresa o entidad durante el año completo, deberá indicarse la fecha de alta o de cese, o bien, el número de días computables en el año.

Solamente deben relacionarse los contribuyentes a los - que les resulte BL positiva dentro de cada clave, así como aquellos cuya BI dentro del ejercicio sea igual o superior al 90% del mínimo exento general, o parte proporcional del mismo si el período fuese inferior al año natural.

Por excepción, los que tengan la consideración fiscal de profesionales deberán relacionar todo el personal a su servicio, cualquiera que fuesen las BI y BL anuales de los - mismos, a efectos de determinar cuales son los gastos deducibles para calcular la BI de tales profesionales.

- b) declaración-liquidación de las bases totales anuales re--sultantes de la relación nominal anual que acabamos de citar, debiendo efectuar el ingreso de la deuda tributaria resultante (En "número de contribuyentes" solo se indicará el total de los que originan cuota a ingresar).

Las empresas y entidades podrán incluir, tanto trimestral - como anualmente, en sus respectivas declaraciones-liquidaciones junto a las BI sujetas para este grupo de contribuyentes, las BI correspondientes a las "remuneraciones especiales" que detallarán además en la relación nominal anual.

Los ingresos trimestrales y anuales pueden efectuarse bien en la Tesorería Provincial o bien en entidades bancarias y de crédito autorizadas, dentro de los plazos reglamentarios.

A efectos de calcular las BL cuando haya que prorratear el importe de las reducciones aplicables, hay que tener presente - que en el número de días computables se entenderán comprendidos los domingos y fiestas, los días de baja por enfermedad o accidente laboral, vacaciones y licencias, en tanto el contribuyente se halle en situación de alta en la empresa o entidad.

Por último, el art. 26.6 dice que tratándose de cifras o gravámenes, procederá siempre su redondeo.

13.- PROFESIONALES.

Son sujetos pasivos del IRTP por este concepto, los propios contribuyentes siempre que ejerzan o realicen actuaciones o servicios profesionales en territorio alavés (art. 27.1 del RF).

El art. 28 del RF completa esta normativa de carácter general diciendo que son contribuyentes por este concepto (1):

- a) los profesionales titulados o no, que ejerciendo funciones públicas no perciban directamente haberes de la provincia, municipio o corporaciones de Derecho Público.
- b) los profesionales no comprendidos en el apartado anterior y quienes realicen trabajos independientes, por los rendimientos que obtengan en el libre ejercicio de su profesión o actividad.

Se consideran comprendidos en estos casos las personas - que presten servicios profesionales en calidad de ejercicio libre a favor de otro profesional, siempre que no exista dependencia laboral entre los mismos.

- c) las actividades de pintura y escultura de adorno, heráldica, historia, género o retrato, siempre los que los trabajos referidos se efectuen por cuenta o encargo de terceros,

(1). Véase el art. 32 del TR que solo contempla los dos primeros casos, silenciando el de los pintores y escultores.

o efectuen la vente directamente, sin establecimiento -
abierto (1).

El IRTP de estos profesionales presenta, al igual que en -
el régimen común, una doble modalidad (2):

- una cuota fija o de Licencia Fiscal.
 - una cuota proporcional establecida en función de los rendimientos obtenidos o estimados, según el régimen de determinación de ingresos.
- Pasemos a analizar ambas modalidades.

131.- CUOTA FIJA O LICENCIA FISCAL.

Los profesionales contribuyentes por IRTP han de satisfacer por el ejercicio de la profesión una cuota fija, que tendrá el carácter de mínima y que será deducible de la cuota proporcional (art. 30 del RF), no pudiendo agremiarse para el pago de la misma.

Para poder dar comienzo al ejercicio de la profesión, los contribuyentes, a través de sus Colegios Profesionales (que responderán de que aquellos esten en posesión de los títulos oficiales correspondientes) pondrán en conocimiento de los Ayuntamientos su deseo de comenzar en dicho ejercicio, mediante el oportuno parte de Alta en la Licencia Fiscal, a fin de que se les señale la cuota fija anual que han de satisfacer en territorio -
alavés.

Los Ayuntamientos llevarán un Apéndice en el Registro o Padrón que será único para todo su respectivo territorio, de los -

(1). Estos contribuyentes han pasado a tributar por el IRTP a partir del 1 de enero de 1973 en virtud de la O.M. de 26 de diciembre de 1972, ya que antes lo hacían por el I-I (epígrafe 9.133 de la LF). La O.M. de 23 de junio de 1973 los considera, dentro del IRTP, como una remuneración especial derivada de la propiedad intelectual. El RF, sin embargo, al considerar la propiedad intelectual sujeta al Impuesto sobre las Rentas del Capital, decide introducir a estos contribuyentes en IRTP como profesionales.

(2). Véase el art. 34 del TR del IRTP.

contribuyentes afectados por la cuota fija o de Licencia del IRTP. En dicho Apéndice figuraran, nominalmente relacionados y clasificados, los profesionales obligados al pago, su domicilio fiscal, el epígrafe aplicable y la cuota y recargos autorizados que cada uno de ellos ha de satisfacer. En su caso, podrán ser incluidos de oficio (art. 31 del RF).

El citado Padrón o Registro, en el que se irán recogiendo las Altas y Bajas que se produzcan durante cada período anual, servirá de base para la confección de una Matrícula anual en la que figurarán debidamente separados los titulares, empresas o sociedades sometidas a la Licencia Fiscal del I.I. y los profesionales sujetos a la Licencia Fiscal del IRTP (para ello estas últimas figurarán como Apéndice fiscal de dicha Matrícula (1).

A) Las Tarifas de la Licencia Fiscal:

Las Tarifas de la Licencia Fiscal de los profesionales a efectos fiscales son las siguientes (2):

Epígrafe	Profesión o actividad	Cuota anual en ptas.
1	Abogados	1.710
2	Agentes de la propiedad mobiliaria e industrial	1.350
3	Agentes de la propiedad inmobiliaria. Corredores de fincas	1.278
4	Arquitectos.	1.900
5	Aparejadores y Arquitectos técnicos	828
6	Ayudantes de Ingenieros de las distintas especialidades	720
7	Comadronas y matronas, por el ejercicio libre de su profesión . . .	306

- (1). Véase el art. 50 del Reglamento del I.I. aprobado por la Diputación Foral de Alava en sesión celebrada el 30 de septiembre de 1975.
- (2). Las recoge el Anexo II del RF del IRTP. Para el régimen común, vienen recogidas en la O.M. de 27 de enero de 1958, que aprueba la Instrucción Provisional del Impuesto.

Epígrafe	Profesión o actividad	Cuota anual en ptas.
8	Corredores Colegiados de Comercio .	3.024
9	Doctores y Licenciados en ciencias o letras, por el ejercicio libre.	774
10	Doctores y Licenciados en Farmacia, por sus Laboratorios de análisis - clínicos	1.548
11	Gestores administrativos	1.350
12	Habilitados y apoderados de clases pasivas	675
13	Ingenieros Civiles y militares, por el ejercicio libre de su profesión	1.900
14	Intendentes y profesores mercantiles, censores de cuentas y actuarios de seguros, que ejerzan libremente su profesión	1.275
15	Profesores y maestros de ciencias, letras, de música, baile o dibujo cuando no tengan Academia o Escue <u>la</u> la, por el libre ejercicio de su profesión	396
16	Médicos de medicina general, ciruj <u>a</u> nos, especialistas y analistas . .	1.548
17	Notarios	2.292
18	Odontólogos y estomatólogos	1.296
19	Peritos e Ingenieros técnicos que - ejerzan la profesión libremente. .	486
20	Practicantes de Medicina y Cirugía, callistas, podólogos y A.T.S. . .	432
21	Procuradores de los Tribunales. . .	936
22	Tasadores y Liquidadores de bienes y daños	656
23	Veterinarios	396
24	Graduados Sociales	376
25	Decoradores proyectistas.	828
26	Artistas pintores y escultores, que trabajen por encargo o cuenta de - terceros, o sin establecimiento - abierto	828

Epígrafe	Profesión o actividad	Cuota anual en ptas.
27	Topógrafos, delineantes proyec- tistas y dibujantes	486
28	Administradores de fincas y bie- nes	1.350
29	Escaparatistas	828
30	Corredores de apuestas	400
31	Otras actividades artísticas o - profesionales no mencionadas ex presamente en otros epígrafes .	486

B) Reglas Generales para la aplicación de las Tarifas de la
Licencia Fiscal:

El Anexo III del RF del IRTP recoge cuáles son las Reglas
Generales para la aplicación de los epígrafes de Licencia Fis-
cal del IRTP de profesionales. Estas Reglas son las siguientes:

Regla 1ª.- Las cuotas fijas o de Licencia serán irreducibles
en todos los casos.

Regla 2ª.- Los profesionales pagaran la L.F. en el Ayuntamien-
to en que tengan su residencia habitual y domici-
lio fiscal.

Regla 3ª.- Las cuotas de estos epígrafes autorizan el ejer-
cicio de la respectiva profesión en todo el terri-
torio alavés.

Regla 4ª.- Los profesionales que ejerzan en ambos territo-
rios, común y concertado, deberán comunicarlo al
Colegio o Delegación respectiva en Alava, y cur-
sar el Alta en el Ayuntamiento a que corresponda
su actividad o actuación en territorio alavés.

Regla 5ª.- Las profesiones o actividades no incluídas en las
Tarifas precedentes, deberán figurar bajo el epí-
grafe correspondiente de la L.F. del I.I. en la -
Matrícula de dicho Impuesto, con la debida separa-
ción de la de profesionales sometidos al IRTP.

Regla 6ª.- La cuota fija o de licencia señalada en los respectivos epígrafes se reducirá durante el primer año del ejercicio de la profesión al 50%, computándose normalmente a partir del segundo año - la cuota correspondiente. A tales efectos, se - considerará como año completo aquel en que se - produjo el alta en la LF y en el Colegio Profesional correspondiente, en su caso (1).

Regla 7ª.- Las Oficinas Técnicas deberán ser clasificadas - en el epígrafe correspondiente a la profesión de los titulares. Cuando integren aquellas varias - personas físicas, figuraran independientemente - cada una de ellas.

Tratándose de Sociedades legalmente constituidas, se hará constar el nombre de la entidad en el epígrafe correspondiente, sin que deban figurar separadamente sus socios.

Regla 8ª.- Los profesores y maestros que exclusivamente impartan todo tipo de enseñanza, en establecimientos oficiales, de enseñanza libre o particulares, por cuenta ajena, no serán sometidos a la cuota fija de licencia, salvo que, además, ejerzan la profesión libre, a domicilio o en sus casas particulares, sin academia abierta.

Regla 9ª.- Los Gestores Administrativos que, además, se ocupen de diligenciar o presentar declaraciones de Impuestos que han de surtir efectos ante la Administración, sufrirán un aumento en la cuota que les corresponda del 100%.

(1). En el régimen común las reducciones son las siguientes - (art. 36 del TR):

- durante los dos primeros años del ejercicio profesional: reducción del 75%.
- tercero y cuarto año de ejercicio profesional: reducción del 50%.
- quinto año de ejercicio: reducción del 25%.

Regla 10ª.- Cuandos los Practicantes y ATS ejerzan, además como Callistas o Podólogos, sufrirán un recargo del 50% en la cuota fija.

Regla 11ª.- Sobre las cuotas señaladas se establece un recargo municipal del 35% sin que proceda ningún otro (1).

13.2.- CUOTA PROPORCIONAL.

Así como la cuota fija o LF se pagaba para poder ejercer la profesión y se consideraba como mínima, la cuota proporcional se establece en función de los rendimientos obtenidos, al igual que ocurre en el régimen común.

Vamos a analizar, pues, esta cuota proporcional:

13.2.1.- BASE IMPONIBLE.

La BI de la cuota proporcional viene constituida por la diferencia entre los ingresos computables en el período de imposición y los gastos necesarios para la obtención de aquellos y además el resultado de la aplicación de los coeficientes de gastos que correspondan en cada caso (art. 40 del RF) (2).

En cuanto a los ingresos computables, estos podrán estimarse de forma objetiva, directa o mediante el Jurado de Estimación de Alava (como luego veremos) pero teniendo siempre en cuenta que cuando un profesional sujeto a tributación en Alava ejerza en ambos territorios, común y concertado, a efectos

(1). En el territorio común no ocurre así, ya que sobre las cuotas de la LF se pueden girar una serie de recargos ordinarios (que son dos, uno municipal hasta el 25% y otro provincial del 41%) y extraordinarios y especiales, que recoge el art. 38 del TR del IRTP.

(2). En el mismo sentido el art. 39 del TR del IRTP.

de señalar el régimen de determinación de ingresos, solo se tendrán en cuenta los obtenidos en territorio alavés, que - serán gravados con independencia de los demás ingresos.

A los profesionales se les acumularan todos los ingresos procedentes del libre ejercicio de una misma actividad profesional o calificada como tal. Si además obtuviesen sueldos o demás remuneraciones que no fuesen estrictamente de - profesionales, tributarán por tales sueldos o remuneraciones con independencia de los emolumentos profesionales que procedan del ejercicio libre de su actividad (art. 32 del RF).

Como gastos deducibles el art. 38 del RF recoge los siguientes (1):

- el importe de los sueldos y demás emolumentos satisfechos al personal a su servicio, durante el período de - la imposición a que correspondan los ingresos, siempre que se trate de empleados declarados a efectos del régimen general de la Seguridad Social y a los de este Impuesto, aunque se hallasen exentos de este último.
- el importe de lo satisfecho durante el mismo período en concepto de liquidaciones de cuotas de la Seguridad Social y del Seguro de Accidentes de Trabajo obligatorios, por dicho personal a su servicio.

Estos dos gastos que acabamos de enumerar no serán deducibles si no se refieren al personal empleado exclusivamente en la actividad profesional.

- los honorarios abonados a otros profesionales durante - el ejercicio, siempre que no exista dependencia laboral entre los mismos y hubiesen sido declarados e ingresado el 2% de retención "a cuenta".

(1). Véase el art. 50 del TR que ~~enumera~~ los gastos deducibles en el régimen común, que solo recoge los dos primeros casos del art. 38 del RF y sustituye el tercero - por el caso de los Agentes de Cambio y Bolsa y Corredores Oficiales de Comercio.

Una vez que a los ingresos computables se les han deducido estos gastos, a la diferencia obtenida se le aplican los siguientes coeficientes de gastos (art. 39 del RF y Anexo I del RF) (1):

a) Grupo 1º:

Actuarios de Seguros, Agentes de la Propiedad Industrial, Agentes de la Propiedad Inmobiliaria, Aparejadores, Arquitectos Técnicos, Doctores y Licenciados en Ciencias o Letras, Gestores Administrativos, Graduados Sociales, Intendentes y Profesores Mercantiles, Ayudantes de Ingenieros, Peritos titulados e Ingenieros Técnicos, Delineantes proyectistas, Decoradores proyectistas, Practicantes y ATS, Matronas y Comadronas, Habilitados y Apoderados de Clases Pasivas, Tasadores y Liquidadores de bienes y daños (2).

Hasta 500.000 ptas.	25%
Resto	20%

b) Grupo 2º:

Abogados y Procuradores.

Hasta 500.000 ptas.	30%
Resto	20%

c) Grupo 4º: (3).

Arquitectos, Corredores Oficiales de Comercio, Ingenieros, Médicos en general, Notarios, Veterinarios en general y Topógrafos.

Hasta 500.000 ptas.	30%
Resto	25%

-
- (1). En el régimen común los coeficientes de gastos los recoge la O.M. de 20 de noviembre de 1964.
- (2). El Grupo 1º lleva incluidos también a los Delegados Provinciales y Locales del Patronato de Apuestas Mútuas Deportivo-Benéficas, pero que ya hemos visto como son fiscalmente del Grupo de Funcionarios, Empleados particulares y asimilados (Véase el apartado 12.1 de este capítulo).
- (3). Omitimos el Grupo 3º porque se refiere a los representantes odcto mono olizados, que fiscal

d) Grupo 5º:

Médicos, Estomatólogos, Odontólogos, Radiólogos, Médicos con Rayos X, Analistas y Veterinarios con taller.

Hasta 500.000 ptas.	40%
Resto	35%

e) Grupo 6º:

Artistas pintores y escultores de adorno, heráldica, historia, género o retrato.

Hasta 500.000 ptas.	25%
Resto	20%

Como reglas generales hay que tener en cuenta que los coeficientes de gastos se aplican sin limite alguno, es decir, hasta donde llega la diferencia entre los ingresos y los gastos deducibles, y que los profesionales y demás contribuyentes no mencionados en estos grupos, se equiparan a los del Grupo 1º, aplicándoles, pues, un coeficiente del 25% por las primeras 500.000 ptas. y del 20% por el resto.

Una vez aplicados estos coeficientes ya obtenemos el importe de la BI de los profesionales, importe que nunca podrá ser libre de impuestos porque aquí no cabe la posibilidad de un sustituto que asuma la obligación de satisfacer el IRTP - de un contribuyente al no practicarle retenciones.

A) Régimen de Estimación Objetiva:

Como dice el art. 34 del RF los ingresos de los profesionales sometidos a este régimen serán determinados anualmente para cada Colegio o Agrupación profesional por uno de los siguientes sistemas:

- evaluación global, mediante los oportunos estudios económicos (véase el apartado 2 del capítulo VII).

mente no son profesionales aunque se les aplique coeficiente de gasto (véase el apartado 12.1 de este capítulo).

- estimación objetiva singular de bases, aplicable en -
los casos que la Diputación señale y con arreglo a -
los signos, índices o módulos y normas que oportuna-
mente determine.

Podrán ser excluidos del régimen de evaluación global (quedando, pues, sometidos al de estimación directa) los - profesionales cuya cifra de ingresos computables en un determinado ejercicio exceda de 250.000 ptas (1).

La Jefatura de Hacienda de la Diputación Foral, previo informe de la Inspección al Servicio de la Corporación, acordará las exclusiones procedentes, dentro de los 30 días siguientes a la fecha de aprobación de la imputación individual de un determinado ejercicio.

Tales evaluaciones se notificaran a los contribuyentes afectados y al Colegio profesional correspondiente, quedando sometidos los excluidos al régimen de estimación directa - (art. 35 del RF).

Observemos como estas estimaciones objetivas no determinan BI, sino solamente la cifra de ingresos, a las cuales habrá que deducir los gastos deducibles y los coeficientes - de gastos pertinentes.

Las BI que resulten después de haberse realizado la imputación de ingresos por el sistema de estimación objetiva, no podrán ser objeto de ulterior comprobación y se estimaran - por igual cuantía en el Impuesto General sobre la Renta de - las Personas Físicas (art. 36 del RF) sin perjuicio de la declaración de otros ingresos de trabajo personal obtenidos por concepto distinto al de "profesionales" y no evaluados globalmente a efectos del Impuesto General.

(1). En el régimen común y según establece la O.M. de 28 de diciembre de 1973 quedan excluidos de la Evaluación Global, los profesionales que hayan obtenido una cifra de ingresos, según la última imputación individual, superior o igual a 200.000 ptas. De todas formas, observemos como se dice "podrán", es decir que el RF entrega una facultad a la Diputación y no le impone un deber.

Sin embargo, la Inspección al servicio de la Hacienda Provincial podrá examinar cuantos datos estime oportunos, relativos al desarrollo de las actividades de los contribuyentes de cada profesión, a efectos de realizar los pertinentes estudios. También podrá actuar cerca de cuantas personas o entidades tengan relación con ellas en calidad de cliente, así como ante los respectivos Colegios profesionales, viniendo obligados todos ellos a facilitar los datos y el examen de documentos relacionados con tales estudios o actuaciones profesionales, salvo aquellos que en Derecho tengan expresamente asignados el carácter de reservados.

En ningún caso podrá investigarse el protocolo notarial por razones tributarias o de índole fiscal.

B) Régimen de estimación directa:

Quedan sometidas a este régimen las siguientes personas (art. 37 del RF):

- los profesionales que sean excluidos del régimen de estimación objetiva.
- los profesionales cuya cifra de ingresos gravados sea o haya sido estimada en cantidad igual o superior a pesetas 100.000 en el ejercicio de 1973 o siguientes.
- los Notarios y Corredores Oficiales de Comercio.
- los Habilitados o Apoderados de Clases Pasivas.
- aquellas actividades profesionales que determine la Diputación (1).

Del régimen de estimación por el Jurado de Estimación - de Alava no vamos a hablar, porque ya lo hemos hecho en el apartado 3 de este capítulo.

(1). En el régimen común la Orden Ministerial de 27 de diciembre de 1969 somete a la estimación directa a los Notarios, Notarios de Tribunales Eclesiásticos, Registradores de la Propiedad, Agentes Colegiados de Cambio y Bolsa, Corredores Oficiales de Comercio y Agentes de Aduanas. El TR por su parte en el art. 40 dejaba forzosamente incluidos en este régimen a los Administradores de Loterías, Recaudadores de contribuciones y de Hacienda y las Diputaciones Provinciales en su calidad de Or-

13.2.2.- BASE LIQUIDABLE.

La BL de los profesionales se obtiene deduciendo de la BI las cantidades que procedan por cuantía o por familia, es decir:

- a) Deducción por cuantía = 250.000 ptas.
- b) Deducción por Familia Numerosa:
 - si es de 1ª categoría = 500.000 ptas.
 - si es de 2ª categoría = 750.000 ptas.

Tanto en un caso como en otro puede reducirse la BI del cabeza de familia en 50.000 ptas. por cada hijo subnormal - (véase el apartado 4.2 del presente capítulo).

13.2.3.- CUOTA TRIBUTARIA.

La cuota tributaria se obtiene aplicando el tipo de gravamen del 12,50% a la BL, según dispone el art. 42.1 del RF - (1).

13.2.4.- DEUDA TRIBUTARIA.

La Deuda tributaria de los profesionales por cuota proporcional se obtiene deduciendo de la cuota tributaria, obtenida aplicando el tipo de gravamen (12,50%) a la BL, las cantidades siguientes (art. 42.2 del RF) (2):

- la cuota fija anual de Licencia Fiscal que hubiera satisfecho en Alava, excluido el recargo municipal del 35% (3) que corresponda al período a que se refieren los rendimientos.

ganismos recaudadores de las contribuciones del Estado. - Por último quedan en este régimen los que tengan ingresos iguales o superiores a 200.000 ptas.

- (1). En territorio común el tipo es del 12% (art. 52.1 del TR) a partir del 1 de enero de 1974, puesto que el art. 14 del Decreto-Ley 12/1973 de 30 de noviembre así lo establece.
- (2). Igual ocurre en el régimen común (véase el art. 52.2 del TR).
- (3). Véase la Regla 11 de las aplicables a la L.F. del IRTP de profesionales (apartado 13.1, B) de este capítulo).

- las cantidades satisfechas por retención del 2% de honorarios o actos profesionales correspondientes al mismo período, puesto que toda persona o entidad que satisfaga honorarios profesionales a este tipo de contribuyentes - (que ejerzan tales actividades o presten tales servicios en territorio alavés) viene obligada a retener e ingresar el 2% de dichos honorarios (art. 27.2 del RF), salvo en el caso de Notarios y Corredores de Comercio (art. 43.3 del RF).
- el ingreso a cuenta que hubiese realizado, como veremos en el apartado siguiente al hablar de la gestión del impuesto.

13.2.5.- GESTION DEL IMPUESTO. DECLARACIONES.

Según el art. 43 del RF. el Impuesto de los Profesionales se recauda mediante liquidación que está fundada en la declaración presentada por el sujeto pasivo, cualquiera que sea el sistema de estimación de ingresos. Esta declaración tiene la consideración de "a cuenta" en los casos de estimación objetiva y la cuota correspondiente será, por tanto, un ingreso a cuenta, siendo deducible de la cuota proporcional a la hora de calcular la Deuda Tributaria definitiva, como hemos dicho en el apartado anterior.

Todos los profesionales formularan en el mes de enero de cada año una declaración-liquidación en impreso oficial, y referida a sus ingresos procedentes del ejercicio libre de la profesión correspondientes al ejercicio o año natural anterior, efectuando el ingreso de las cuotas resultantes en la Tesorería de la Diputación o en cuentas a favor de la misma en entidades de crédito autorizadas.

Al mismo tiempo, presentaran en modelo oficial, una relación nominal del personal a su servicio detallando sueldos satisfechos durante el mismo período (a efectos de conocer cuáles son los gastos deducibles de tales profesionales) (1).

(1). No olvidemos que para que tales cantidades sean gastos deducibles deben haber sido ingresadas las cuotas tributarias por IRTP correspondientes a tales empleados, y por lo que respecta a las cuotas de la Seguridad Social y del

Las personas físicas o jurídicas, Organismos, Corporaciones, Asociaciones y Entidades que vienen obligadas a retener el 2% de los honorarios satisfechos a profesionales, les expedirán justificantes de la cantidad retenida, desprendidos de talonarios diligenciados por la Sección de Impuestos Directos, por medio de los cuales los contribuyentes acreditarán el importe de las retenciones que les hayan sido efectuadas, correspondientes a un determinado ejercicio. Las matrices de los talonarios y los justificantes de los pagos hechos, objeto de la retención efectuada, habrán de conservarse a disposición de la Inspección hasta que prescriba el derecho a exigir el Impuesto.

Dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre natural, aquellas personas, Organismos y Entidades, presentarán, junto con la declaración-liquidación, número de clave del IRTP y honorarios satisfechos que constituyan la base, ambas - en impresos oficiales.

Tratándose de retenciones practicadas por un profesional por honorarios satisfechos a otro, para que el importe de los mismos sea reputado gasto deducible al retentor del Impuesto, que satisfizo tales honorarios, será requisito indispensable que los hubiera declarado en tiempo y forma, e ingresado el importe de tales retenciones a favor de la Tesorería de la Diputación.

A los Notarios, y Corredores Oficiales de Comercio no les será practicada la retención del 2% de sus honorarios (art. 43,3 del RF).

A los profesionales personas físicas sometidas a estimación directa actualmente y a aquellos que en su día fuesen excluidos de estimación objetiva, la Diputación les podrá imponer la obligación de llevar un Libro-Registro de ingresos devengados por las operaciones realizadas, previa aprobación de las oportunas normas y modelos. Ello no obstante, los que por disposiciones reguladores de su actividad vengán obligados a registrar todas sus operaciones profesionales, podrán quedar relevados de tal obligación.

Seguro de Accidentes de Trabajo obligatorios, para que - se deduzcan deben acompañarse los justificantes de tales retenciones (véase el apartado 13.2.1 de este capítulo).

En el caso de pintores y escultores que efectuen directamente la venta de sus obras sin establecimiento abierto, las obligaciones del sujeto pasivo recaen sobre los propios contribuyentes, es decir, sobre tales pintores y escultores (art. 43.5 del RF).

14.- ARTISTAS Y DEPORTISTAS.

En este grupo es donde se produce una mayor separación entre el régimen común y el foral, ya que mientras el primero clasifica a los artistas en dependientes o independientes y otorga a aquellos un régimen semejante al de los empleados particulares y a estos uno similar al de los profesionales, en el régimen foral se sigue un planteamiento distinto.

En primer lugar se clasifica a los contribuyentes en artistas y deportistas, teniendo la condición de tales, a efectos del IRTP, las personas que individualmente, o formando parte de agrupaciones, compañías o conjuntos, actúen mediante cualquier modalidad de retribución en recintos o locales públicos o privados, constituyendo o formando parte de un espectáculo o deporte (art. 44.1 del RF), no teniendo, en cambio, la consideración de artistas o deportistas aquellas personas cuyos trabajos no trasciendan directamente al público, por ser meramente preparatorios o auxiliares de los espectáculos, actuaciones o deportes, salvo los entrenadores de fútbol, baloncesto o ciclismo (1).

Los artistas y deportistas se consideran, a efectos tributarios, profesionales cuando perciban cualquier tipo de remuneración, retribución o participación en los ingresos, como contraprestación de su actuación o actividad artística o deportiva, pudiendo presumir la administración que las actuaciones de artistas y deportistas son siempre retribuidas, salvo prueba en contrario (2). Todo esto significa que no puede hacerse

(1). En el mismo sentido se manifiesta el art. 44 del TR.

(2). Es la misma prueba IURIS TANTUM que recogía el art. 3 del RF y el art. 4 del TR (véase el apartado 2.1 de este capítulo), y a la que también alude el art. 63 del TR.

la distinción entre artistas dependientes e independientes a que alude el TR del Impuesto puesto que por el propio RF ya se les entrega el carácter de profesionales, aunque no se equipara su régimen fiscal al de estos, ya que los artistas y deportistas no van a pagar Cuota Fija o de Licencia como pagaban los profesionales (véase el apartado 13.1 de este capítulo), sino que más bien tiene similitud con el de empleados particulares, funcionarios y asimilados.

14.1.- SUJETO PASIVO.

En el caso de los artistas y deportistas podemos hablar de sustituto y de responsable, puesto que el contribuyente son los propios artistas y deportistas (art. 45 del RF).

A) Sustituto:

Será sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica que satisfaga sus retribuciones a los artistas, consideradas de forma individual o como conjunto o agrupación, y deportistas (1).

B) Responsable:

Son responsables solidarios ante la Diputación, del ingreso en la Tesorería Provincial de la Deuda Tributaria de artistas y deportistas, los empresarios y los dueños o cedentes de locales o recintos en que aquellos actúen y, en general, toda clase de personas que contraten sus servicios o actuaciones dentro de la provincia de Alava (2).

14.2.- DOMICILIO O RESIDENCIA.

Según establece el art. 46 del RF el domicilio a efectos del IRTF de los jugadores de fútbol, baloncesto, profesionales del ciclismo y de sus entrenadores vinculados contractualmente a un Club, Empresa o Sociedad Deportiva, será el corres

-
- (1). El art. 55.1 del TR permite la existencia de sustituto - pero solo referida a los artistas calificados como dependientes.
 - (2). En el régimen común responden solidariamente de la Deuda tributaria los contribuyentes y los sustitutos, en cuanto a las actuaciones dependientes.

pondiente a la sede del Club, Empresa o Sociedad de quien dependa.

14.3.- BASE IMPONIBLE.

La BI está constituida por la cifra total de ingresos computables (art. 49 del RF), teniendo carácter de ingresos computables la totalidad de retribuciones, dietas, premios, honorarios, primas, participaciones en los ingresos y demás emolumentos que constituyan la contraprestación del trabajo, actuación o actividad artística o deportiva, así como las asignaciones que para desplazamientos, propaganda, vestuario, decoraciones, muebles, útiles e instrumentos puedan corresponderles, - así como cualquier otro derecho, devengo, compensación de cualquier clase o naturaleza que se les atribuya como consecuencia de sus actuaciones o actividad artística o deportiva (art. 47 del RF).

Cuando los ingresos de dos o más artistas se hubiesen contratado sin distinguir la parte que individualmente corresponde a cada uno, los sujetos pasivos sustitutos que los satisfagan consideraran como ingresos computables la totalidad de los mismos.

Los ingresos se determinan mediante el régimen de estimación directa, sin perjuicio de la intervención del Jurado de Estimación cuando así proceda (art. 48 del RF), igual que ocurría con los contribuyentes del grupo "funcionarios, empleados, particulares y asimilados" (véase el apartado 12.1 de este capítulo).

14.4. BASE LIQUIDABLE.

En un principio la BL de estos artistas y deportistas - coincide con la BI, según establece el art. 50 del RF, lo cual significa que no se pueden aplicar las reducciones por Familia Numerosa ni por Cuantía.

Sin embargo, el art. 51 recoge una excepción, y es el caso de jugadores de fútbol, baloncesto o profesionales del ci--

clismo o de sus entrenadores, vinculados por temporada o por un determinado período de tiempo a un Club, Empresa o Sociedad Deportiva. En estos supuestos, la BL se determinará igual que para los funcionarios, empleados particulares y asimilados, procediendo, por tanto, la aplicación de las reducciones antes mencionadas.

14.5.- BASES LIBRES DE IMPUESTOS Y LIQUIDAS.

Cuando sea necesario integrar la BI porque la retribución que se conoce es líquida o libre de impuesto tendremos que - aplicar dos fórmulas distintas, según que la BI coincida o no, con la BL, es decir, según que haya, o no, deducciones, por - Familia o Cuantía.

a) Cuando coinciden BI y BL (no se aplican reducciones)

$$BI = \frac{100 \times R}{100 - T}$$

b) Cuando no coinciden BI y BL (se aplican reducciones por Familia o Cuantía)

$$BI = \frac{100 \times R - TD}{100 - T}$$

donde: R = remuneración líquida o libre de impuestos.

T = tipo de gravamen en valor absoluto.

D = deducción por familia o cuantía, según proceda.

14.6.- CUOTA TRIBUTARIA.

El tipo normal y general es el 5% sobre la BL (art. 51 - del RF), sin embargo, cuando se trata de jugadores de fútbol, baloncesto o profesionales del ciclismo o de sus entrenadores, vinculados por temporada o por un determinado período de tiempo a un Club, Empresa o Sociedad Deportiva, se vuelve a hacer un paralelismo con el grupo de funcionarios, empleados particu

lares y asimilados, de tal modo que se les aplica el tipo de gravamen de estos, es decir, el 12,50% sobre la BL (en lugar del 5% general del grupo artistas y deportistas).

La Cuota Tributaria surgiría de aplicar este tipo de gravamen respectivos a las BL correspondientes.

14.7. DEUDA TRIBUTARIA.

La Deuda Tributaria o cantidad a ingresar en el Tesoro Provincial será el importe de la cuota obtenida por aplicación del tipo de gravamen que corresponda (el 5%, o, en su caso, el 12,50%) a la BL, deducido en un 1% en concepto de premio de retención cuando corresponda al sustituto del contribuyente hacer el ingreso.

14.8. GESTION DEL IMPUESTO. DECLARACIONES.

Los empresarios de espectáculos públicos, personas o Entidades que satisfagan retribuciones a artistas y deportistas o, en su caso, los dueños o quienes exploten locales o recintos en que aquellos actúen o hayan contratado sus servicios o actuaciones dentro de la provincia de Alava, es decir, los sustitutos y los responsables solidarios, están obligados a presentar los documentos pertinentes en modelo oficial y a efectuar el ingreso de las cuotas líquidas resultantes, en los plazos siguientes (art. 52 del RF):

a) Tratándose de jugadores de fútbol, baloncesto, de profesionales del ciclismo o de sus entrenadores vinculados a un Club, Empresa o Sociedad Deportiva:

- una declaración-liquidación dentro del mes siguiente a cada trimestre natural.

- una relación nominal y una declaración-liquidación anual, dentro del mes de enero de cada año.

b) Tratándose de los restantes profesionales del deporte o artistas de todo género:

Una relación nominal y declaración-liquidación dentro de los 15 días hábiles siguientes al mes en que tengan lugar las actuaciones o actividades artísticas o deportivas que originen el H.I.

En el supuesto de que una persona, empresa, Corporación o entidad arriende o ceda el local, recinto o solar para actuaciones artísticas o espectáculos públicos en territorio concertado, deberá comunicarlo a la Oficina Liquidadora de la Sección de Impuestos Directos, la cual exigirá una declaración inmediata de las retribuciones a los artistas o deportistas actuantes y adoptará las medidas que estime oportunas para la seguridad del tributo, quedando facultada aquella para efectuar liquidaciones - caucionales (véase el apartado 9 de este capítulo).

15.- REMUNERACIONES ESPECIALES.

En las remuneraciones especiales se produce una situación muy similar a la que presenta el régimen común, y así, el art. 53 del RF establece que son remuneraciones especiales las siguientes (1):

- las de los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces.
- las cédulas de fundador u otros títulos en pago de trabajos preparatorios para la fundación o promoción de Sociedades, salvo que la remuneración esté gravada por otro concepto - de este Impuesto.
- de los Comisionistas y Agentes comerciales de empresas y sociedades domiciliadas en Alava, excepto cuando tales personas tengan la condición de empleados de la empresa que les paga (2).

(1). El art. 77 del TR recoge estos mismos casos, añadiendo uno en relación al régimen foral, el de la propiedad intelectual cuando el dominio de las obras pertenezca al autor, - figura ésta que en Alava no tributa por IRTP, sino por el I.R.de P. (véase el apartado 2.1 del capítulo XI).

(2). En cuyo caso tributarán por el concepto de empleados particulares.

- de los Agentes de Seguros no calificados como representantes de entidades aseguradoras en la reglamentación española de la producción de Seguros, pertenecientes a Compañías de Seguros y Sociedades Mutuas domiciliadas en Alava, siempre que no tengan la condición de empleados de dichas entidades (1).
- las dietas de todas clases que perciban los funcionarios - sujetos a tributación en Alava.
- las cantidades asignadas en concepto de gastos de viaje y dietas o similares satisfechas por empresas, Sociedades y demás entidades domiciliadas en Alava.

Tienen la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente, las Sociedades, Asociaciones, Organismos, Corporaciones, Entidades, Empresas y particulares que satisfagan, abonen o asignen remuneraciones especiales (art. 54 del RF) alcanzándoles las obligaciones y responsabilidades propias de tal condición.

15.1. BASE IMPONIBLE.

Las remuneraciones especiales se consideran, según establece el art. 57 del RF, totalmente independientes entre sí y de - las que, en su caso, pudieran percibir los mismos contribuyentes cuando se hallasen comprendidos en otro cualquiera de los grupos de contribuyentes que presenta el IRTP, lo cual es lo mismo que ocurre en el régimen común (2).

Como regla general, podemos decir que la BI viene constituida por (art. 56 del RF):

- la cifra total de ingresos devengados durante el periodo de la imposición.
- la diferencia entre los ingresos obtenidos y los gastos le-

(1). Ocurre igual que con los comisionistas y Agentes Comerciales: si son empleados de las respectivas Sociedades, tributa en el grupo de funcionarios, empleados particulares y asimilados (véase el apartado 12 de este capítulo). De todas formas a los Agentes de Seguros no los cita el art. 53 del RF al enumerar las remuneraciones especiales, sino que lo hace - el art. 61.2 del referido RF.

(2). Véase el art. 79 del TR del IRTP.

galmente computables, con lo que el RF sigue el mismo criterio que el art. 78 del TR. Sin embargo, vamos a ir viendo cada uno de los conceptos sujetos como remuneraciones especiales para determinar cuál es la BI de cada uno de ellos en particular.

a) Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces:

Las BI en estos casos viene dada por la cifra total de ingresos devengados durante el período de imposición, habida cuenta de que se consideran comprendidas todas las remuneraciones devengadas por tales contribuyentes, bien consistan en participaciones en beneficios o en los ingresos, dietas, gastos de representación u otras, cualquiera que se la forma de obtenerlas y la denominación con que se les designe (art. 59 del RF).

Sin embargo, no tributan por este concepto de remuneraciones especiales, aquellos que los citados contribuyentes reciban por otros cargos que, aparte del de Consejero, ejercieran en la Empresa, pero siempre que pudieran ser desempeñados tales cargos por persona no perteneciente al Consejo de Administración. Estas retribuciones tributan por IRTP en el grupo de funcionarios, empleados particulares y asimilados.

b) Cédulas de fundación u otros títulos análogos:

Lo que aquí se pretende gravar es la entrega de cédulas de fundación u otros títulos análogos en pago de trabajos preparatorios para la fundación o promoción de Sociedades.

La BI será el valor nominal de dichos títulos (art. 60 del RF) y si dicho valor nominal no estuviese determinado se estimará el valor promedio que resulte de tomar el valor nominal de los títulos de la misma Sociedad, descontando su 30%, cuando a aquéllos se les reconozca solamente derecho a participar en los beneficios (1).

(1). Lo mismo ocurre en el régimen común (véase el art. 81 del TR del IRTP).

c) Comisionistas y Agentes Comerciales:

La BI se obtiene, al igual que en territorio común, deduciendo de los ingresos íntegros el 30% en concepto de coeficiente de gastos (art. 61 del RF) (1).

d) Agentes de Seguros no calificados como representantes de Entidades Aseguradoras:

La BI se determina igual que en el caso de los Comisionistas y Agentes Comerciales, es decir, deduciendo de los ingresos íntegros, el 30% en concepto de coeficiente de gastos (2).

e) Dietas de todas clases que perciban los funcionarios sujetos a tributación en Alava:

La BI es el importe total de las mismas, aplicando los siguientes coeficientes de gastos (art. 62 del RF):

- el 20% cuando se devenguen dentro de la residencia habitual del interesado.
- el 60% cuando se devenguen fuera de la residencia habitual del interesado.

Ocorre, pues, igual que en el régimen común (3).

f) Gastos de viaje y dietas o conceptos similares:

En el caso de los gastos de viaje, la BI es igual al 50% de las cantidades asignadas en tal concepto, deducidos los gastos de locomoción que esten debidamente justificados (art. 63 del RF).

Tratándose de asignaciones por dietas o conceptos similares tributan exactamente igual, es decir, gravando el 50% de las mis

(1). Véase el art. 84 del TR y la Orden Ministerial de 20 de noviembre de 1964.

(2). En el régimen común también tributan como remuneraciones especiales los Agentes de Seguros calificados como representantes de Entidades Aseguradoras, deduciendo de los ingresos, el importe de las ~~seguros~~ y Seguros Sociales pagados a sus empleados y aplicando a la diferencia un coeficiente de gastos del 30%.

(3). Véase el art. 85.1 del TR del IRTP.

mas dejando excluidos en todo caso los gastos de locomoción - que figuren expresamente asignados y con la debida separación de aquellas (1).

Estas deducciones para la determinación de la BI solo se aplicarán cuando las cantidades satisfechas tengan asignación personal en cuenta, figurando como abonadas individual y nominalmente a la persona o personas que hayan realizado el viaje o percibido las dietas. Si no reunieran este requisito por aparecer en las cuentas como una partida de gastos en general, - sin precisar los perceptores ni separar los viajes a que tales asignaciones correspondan, se gravaran en su totalidad, sin deducción alguna, al tipo correspondiente.

A) Regímenes de estimación:

Tal y como dice el art. 55 del RF las remuneraciones especiales devengadas por los contribuyentes de este grupo se determinan mediante el régimen de estimación directa, y, subsidiariamente por el Jurado de Estimación (2).

B) Bases libres de impuestos y líquidas:

Cuando se haga necesario integrar la BI porque la retribución que se conoce es líquida o libre de impuestos, tendremos - que aplicar las siguientes fórmulas:

- a) Cuando no haya coeficiente de gastos (presidentes y vocales del Consejo de Administración):

$$BI = \frac{100 \times R}{100 - T} \quad \text{donde } R = \text{líquido realmente satisfecho.}$$

T = tipo de gravamen en valor absoluto.

- b) Cuando haya coeficiente de gastos:

-
- (1). Observemos como se deducen los gastos de locomoción, igual que ocurre en el régimen común (art. 85.2) pero tengamos - también en cuenta que en este último tales gastos de locomoción estan no sujetos igual que en el régimen foral (art. 5 del TR y art. 4 del RF).
- (2). En el mismo sentido se manifiesta el art. 78.2 del TR del IRTP.

$$BI = \frac{100 \times R}{100 - (Tp)} - \text{Coeficiente de gastos}$$

donde R = líquido realmente satis-
fecho.

T = tipo de gravamen en va-
lor absoluto.

P = porcentaje que represen-
ta la BI.

Por ejemplo, imaginemos un Comisionista que percibe una -
retribución líquida de 93.000 ptas.

$$BI = \frac{100 \times R}{100 - (Tp)} - \text{Coeficiente de Gastos: } \frac{100 \times 93.000}{100 - (10 \times 0,7)} - 30\% =$$
$$= 70.000.$$

$$BL = BI = 70.000.$$

$$\text{Cuota} = 10\% \text{ de BL} = 7.000.$$

$$\text{Comprobación} = 100.000 \text{ (ingresos integros)} - 7.000 \text{ (Cuota tri-} \\ \text{butaria)} = 93.000 \text{ (líquido percibido)}.$$

15.2.- BASE LIQUIDABLE.

La BL de las remuneraciones especiales coincide con la BI,
al igual que ocurre en el régimen común, porque no se aplican
deducciones ni por familia ni por cuantía (véanse los arts. 58
y 64 del RF) (1).

15.3.- CUOTA TRIBUTARIA.

El tipo de gravamen establecido con carácter general es -
del 10%, con la única excepción de los Presidentes y Vocales -
de los Consejos de Administración o Juntas que hagan sus veces,
que tributan al 20% (art. 65 del RF).

Esto es, pues, lo mismo que ocurre en el régimen común -
(art. 87 del TR).

(1). Véase el art. 86 del TR del IRTP.

15.4. DEUDA TRIBUTARIA.

La Deuda tributaria será el importe de la cuota tributaria, deducido el 1% en concepto de premio de retención cuando corresponde hacer el ingreso al sustituto del contribuyente.

15.5. GESTION DEL IMPUESTO. DECLARACIONES.

Los sujetos pasivos sustitutos del contribuyente vendrán obligados a presentar, ajustada a modelo y dentro del mes siguiente a cada trimestre natural, una declaración-liquidación que comprenda las BL correspondientes al trimestre anterior, y al mismo tiempo ingresaran la Deuda tributaria resultante en la Tesorería Provincial o Entidades de Crédito autorizadas, teniendo tal ingreso el carácter de a cuenta.

Dentro del mes de enero de cada año y con referencia a las remuneraciones especiales satisfechas el año anterior, presentarán en los correspondientes modelos oficiales, los documentos siguientes (art. 66 del RF):

- relación nominal duplicada de contribuyentes clasificados por claves del IRTP y en la que se expresen sus bases totales anuales.
- declaración-liquidación de las BL totales anuales resultantes de la relación nominal anterior.

La Deuda tributaria resultante deberá ingresarse simultáneamente en la Tesorería Provincial o en las Entidades bancarias y de Crédito autorizadas, a favor de la Excma. Diputación Foral de Alava.

Las personas físicas o jurídicas, Corporaciones y demás entidades, podrán incluir tanto trimestral como anualmente en las respectivas declaraciones-liquidaciones, junto con las bases y cuotas que resulten del grupo "funcionarios, empleados particulares y asimilados", las correspondientes a remuneraciones especiales, sin perjuicio de detallar las mismas en la correspondiente relación nominal anual bajo las claves asignadas a unos y otros conceptos.

DIPUTACION FORAL DE ALAVA
IMPUESTO SOBRE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL

PERIODO: trimestre de 197.....

Nombre y Apellidos o Razón Social

Municipio

Asignatura

Domicilio

N.º I.

N.º . . .

A. EDAD (ES) EC. NOMI (S)

N.º teléfono

C. N. A. E.

ave	CONCEPTO	Núm. de Contribuyentes	Base Imponible	Base Liquidable	Tipo por 100	CUOTA
a)	Retribuciones de funcionarios, socios, directores, empleados particulares y asimilados				12,50	_____
b)	Retribuciones familia numerosa 1.ª categoría ...				12,50	_____
1 c)	Retribuciones familia numerosa 2.ª categoría ...				12,50	_____
1 e)	Representantes y Expendedores de Productos Monopolizados				12,50	_____
2 a)	Honorarios satisfechos a profesionales		(1)		2	_____
2 b)	Notarios y Corredores de Comercio				12,50	_____
a)	Artistas		(1)		12,50	_____
a)	Presidentes y Vocales de Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces		(1)		20	_____
4 b)	Cédulas de Fundación		(1)		10	_____
4 c)	70 por 100 de Comisiones representantes		(1)		10	_____
4 d)	Agentes de Seguros de Casas Alavesas		(1)		10	_____
4 e)	30 % de Dietas Funcionarios		(1)		10	_____
4 f)	40 % de Dietas devengadas fuera de la residencia habitual por los mismos		(1)		10	_____
4 g)	50 % de Gastos de viaje y dietas de socios, empleados particulares y asimilados		(1)		10	_____
5)	No incluidos en apartados anteriores		(1)			_____
TOTAL						_____

(1) Coincide con la Base Imponible

A Deducir: 1 % premio retención

Diferencia

A ingresar

a _____ de _____ de 197 _____

EL DECLARANTE,

INGRESO EN ENTIDADES BANCARIAS

Heemos recibido por cuenta de la Excm. Diputación Foral de Alava la cantidad indicada como total a ingresar en la presente Declaración.

Vitoria, _____ de _____ de 197 _____

RECIBI
(Firma autorizada)

(Sello de la Entidad)

INGRESO EN TESORERIA DE PROVINCIA

CONTROL

CARTA DE PAGO

Vitoria, _____ de _____ de 197 _____
Tomé Razón
EL INTERVENTOR, Me Hice Cargo
EL TESORERO,

DIPUTACION FORAL DE ALAVA
IMPUESTO SOBRE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL

PERIODO ANUAL:

Nombre y Apellidos o Razón Social

Municipio

Anagrama

Domicilio

AD (N MICA (S)

N.º teléfono

N. A.

ve	CONCEPTO	Núm. de Contribuyentes	Base Imponible	Base Liquidable	Tipo por 100	CUOTA
a)	Retribuciones de funcionarios, socios, directores, empleados particulares y asimilados				12,50	_____
b)	Retribuciones familia numerosa 1.ª categoría ...				12,50	
c)	Retribuciones familia numerosa 2.ª categoría ...				12,50	
e)	Representantes y Expendedores de Productos Monopolizados				12,50	
a)	Honorarios satisfechos a profesionales			(1)	2	
b)	Notarios y Corredores de Comercio				12,50	
a)	Artistas			(1)	12,50	
a)	Presidentes y Vocales de Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces			(1)	20	
b)	Cédulas de Fundación			(1)	10	
c)	70 por 100 de Comisiones representantes			(1)	10	_____
d)	Agentes de Seguros de Casas Alavesas			(1)	10	
e)	80 % de Dietas Funcionarios			(1)	10	
f)	40 % de Dietas devengadas fuera de la residencia habitual por los mismos			(1)	10	
g)	50 % de Gastos de viaje y dietas de socios, empleados particulares y asimilados			(1)	10	
	No incluidos en apartados anteriores			(1)		

TOTAL

1) Coincide con la Base Imponible

A Deducir: 1 % premio retención ...

Líquido ingresado en los 3 primeros trimestres

Diferencia

A ingresar

_____ a _____ de _____ de 197____
EL DECLARANTE,

INGRESO EN ENTIDADES BANCARIAS

Hemos recibido por cuenta de la Excm. Diputación Foral de Alava la cantidad indicada como total e ingresar en la presente Declaración.

Vitoria, _____ de _____ de 197____

RECIBI
(Firma autorizada)

INGRESO EN TESORERÍA DE PROVINCIA

CONTROL

CARTA DE PAGO

Vitoria, _____ de _____ de 197____
Tomás Razón
EL INTERVENTOR, Me Hice Cargos
EL TESORERO,



DIPUTACION FORAL DE ALAVA

IMPUESTO SOBRE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL

Nombre y apellidos o Razón Social

Domicilio

ACTIVIDAD ECONOMICA

Municipio

D.N.I.

N.º Telefónico

Аннотация

N.I.E.

C.N.A.E.

RELACION NOMINAL Y DE BASES

Ejercicio

[illegible]

CAPITULO XI

IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DEL CAPITAL

1.- CONCEPTO.

El I. de R. de C., según establece el Capítulo Preliminar del RF del Impuesto es un Impuesto directo y a cuenta de los Generales sobre la Renta de las Personas Físicas o de las Sociedades y Entidades jurídicas, cuando el perceptor de la renta que grava es está sujeto a alguno de dichos Impuestos Generales (1).

La regulación de este Impuesto viene recogida en el Reglamento para la Exención del Impuesto, aprobado por la Excma. Diputación Foral de Alava en sesión celebrada el 30 de Septiembre de 1975, y entró en vigor el día 1 de enero de 1976, excepto en dos casos:

- intereses de operaciones pasivas de Bancos y demás Entidades de Crédito.
- intereses de bonos de caja y obligaciones emitidas por los Bancos Industriales y de Negocios, los cuales eran regulados por los Acuerdos de la Diputación de 25 de abril de 1975 y 15 de mayo del mismo año, surtiendo efectos sus disposiciones desde el 8 de abril de 1975 (Disposición Final del RF).

Con esto, el RF está recogiendo la modificación que introdujo el Decreto-Ley de 7 de abril de 1975 (BOE. del día 8 del mismo mes), que en su art. 7 dejaba sin efecto las exenciones que hasta ese momento tenían las operaciones citadas, lo cual suponía la

(1). Con esta definición el RF alavés reproduce en su Capítulo Preliminar lo que se establece en el art. 1 del TR del Impuesto sobre las Rentas de Capital, aprobado por Decreto 3.357/1967, de 23 de diciembre (BOE. de 4 de marzo de 1968).

automática sujeción de las mismas al I. R. de C.; en el número 3 de dicho artículo 7 se establecía que el gravamen sobre tales operaciones, antes exentas y ahora sujetas, se aplicaría a los intereses devengados desde el día en que entrara en vigor el Decreto-Ley, que según la Disposición Final 3ª del mismo, fué el mismo día de su publicación en el BOE., es decir, el 8 de abril (1). Esta es la justificación, pues, de la redacción que presenta la Disposición Final del RF.

Al mismo tiempo el referido Decreto-Ley de 7 de abril de 1975 establecía en el art. 6 la creación de un recargo transitorio del 10% sobre las cuotas de determinados conceptos sujetos al IR. de C. recargo que se aplicaría a las cuotas devengadas desde la fecha de publicación del Decreto-Ley (el día 8 de abril de 1975), hasta el 31 de diciembre de 1975 (2). En este sentido, también el RF recoge el tema y en su Disposición Transitoria única establece que el referido recargo transitorio del 10% se aplicará a las cuotas devengadas durante los citados plazos y se regirá por los Acuerdos de la Diputación de 25 de abril de 1975 y 15 de mayo del mismo año, hasta que se produzca la extinción de sus efectos. Queda, pues, este recargo transitorio sin regular por el articulado del RF (3).

Presenta también el RF una Disposición Adicional en la cual se dispone que a todos aquellos casos que no puedan resolverse por las normas del RF se les aplicará los preceptos que sobre el IR. de C. rigen en el resto de la Nación, teniendo tales preceptos carácter supletorio en la provincia de Alava, siempre que no se hallen en oposición con lo dispuesto en el RF que estamos analizando y con sujeción siempre a las normas del Concierto Económico (4).

-
- (1). La Orden de 18 de abril de 1975 desarrolla el referido Decreto-Ley y da las normas sobre el gravamen de tales operaciones (BOE. de 24 de abril de 1975).
 - (2). El Decreto-Ley de 17 de noviembre de 1975 prorroga por un año más, es decir, hasta el 31 de diciembre de 1976, el recargo transitorio del 10%.
 - (3). La Disposición Transitoria única del RF lo que hace en su párrafo 2º es decir que el recargo transitorio deberá ser consignado en las declaraciones correspondientes, devengándose al mismo tiempo que el IR. de C. y liquidado e ingresado en unidad de acto con este último.
 - (4). Los Acuerdos de 25 de abril de 1975 y 15 de mayo de dicho año, no tienen el carácter de supletorios ya que emanan de la Diputación Foral Alavesa, sino de complementarios del RF, y así lo dice la propia Disposición Adicional.

En cuanto a la clasificación del IR. de C. y dentro de las clases de Impuestos que se aplican en Alava, diremos que es un - Impuesto encabezado revisable quinquenalmente.

2.- HECHO IMPONIBLE

Veamos dentro del H.I. los casos de sujeción y exención, ya que el RF no recoge en su articulado los de no sujeción, cosa que sí hace el art. 5 del TR del Impuesto, que se aplica en territorio común.

2.1.- RENTAS SUJETAS.

El art. 1 del RF establece como sujeciones al T.R. de C. los intereses, dividendos, beneficios, primas y cualesquiera otras - rentas o productos del capital invertido bajo cualquier forma de contrato civil o mercantil, de acto o negocio jurídico comprendido en los siguientes grupos (1):

A) Dividendos y participaciones en los beneficios de Sociedades, de Asociaciones que obtengan lucro y de comunidades de bienes sujetas al Impuesto de Sociedades, así como cualquiera otra utilidad derivada de la condición de socio accionista o partícipe.

El Impuesto de R. de C. por estos conceptos será exigido por la Diputación, sobre la totalidad de los mismos, cuando los satisfagan empresas o entidades que operen exclusivamente en territorio alavés. Cuando tales rentas son satisfechas por empresas o entidades que operen en los dos territorios (común y aforado) la Diputación solo podrá exigir el Impuesto sobre la proporción que resulte de aplicar a la totalidad de los dividendos y participaciones la - cifra relativa de negocios señalado a la empresa o entidad para el territorio concertado (2), a tenor de lo dispuesto en el art. 2 - del RF sobre el ámbito de aplicación territorial del Impuesto de R. de C. y en el art.6 del texto del Concierto de 1952 (3).

(1). Véase el art. 3 del TR del Impuesto.

(2). El art. 7 del Texto del Concierto Económico de 29 de febrero de 1952 recoge el tema de la determinación de dicha cifra, teniendo también el RF del Impuesto de Sociedades un Anexo 2º en el que determina y dice cómo se debe aplicar la misma, y - que veremos más adelante.

(3). El Decreto-Ley de 7 de abril de 1975 limitó la tributación de dividendos a la media de los acordados distribuir en los dos

B) Intereses de las Deudas de Corporaciones Locales alavesas -
(1) de obligaciones y títulos similares emitidos por toda clase -
de entidades o particulares; de préstamos, del precio aplazado en
las compraventas, de cuentas corrientes no bancarias (2) primas -
de amortización y rentas vitalicias o temporales que tengan por -
causa la imposición de capitales.

En el caso de los intereses y primas de amortización de obli-
gaciones (sean o nó hipotecarias) se sigue el mismo criterio que
en el supuesto de dividendos y participaciones, es decir, la Dipu-
tación exige la totalidad del gravamen cuando las empresas o enti-
dades que satisfacen los intereses y primas operen exclusivamente
en territorio alavés. Si operasen en los dos territorios, común y
aforado, habría que atender a la proporción que resultase de apli-
car la cifra relativa de negocios (art. 2 del RF y art. 6.2 del -
texto del Concierto).

En los préstamos con hipoteca, el Impuesto será exigido por
la Diputación cuando los bienes afectados radiquen en la provincia
de Alava. Si radican parte en el territorio común y parte en el -
concertado, se prorratearan los intereses proporcionalmente al va-
lor de los que esten situados en Alava, salvo si hubiese especial
asignación de garantía, en cuyo caso ésta sería la cifra que sirva
de base al prorrateo (art. 6.3 del Concierto).

ejercicios inmediatos anteriores. Si en estos dos últimos -
ejercicios no se hubieran repartido beneficios, el límite a
distribuir será del 6% del capital social desembolsado. Esta
limitación se prorroga hasta el 31 de diciembre de 1976 por
el Decreto-Ley de 17 de noviembre de 1975 y la O.M. de 5 de
abril de 1976 establece que el límite del 6% del capital de-
sembolsado se aplicará también cuando la media de rendimientos
acordados distribuir en los dos ultimos ejercicios no alcance
dicho 6%.

- (1). El art. 3 del TR habla de intereses de la Deuda Pública del Es-
tado Español, de los Estados extranjeros y de las Corporacio-
nes administrativas y demás entidades de Derecho Público, cual-
quiera que sea su nacionalidad.
- (2). El art. 3 del TR alude a los intereses de "cuentas corrientes"
considerando como tales las imposiciones de dinero a la vista
o a plazo en cuenta corriente o de ahorro abierta en un esta-
blecimiento de crédito. Sin embargo, el RF no puede referirse
a estas operaciones porque las regula expresamente en su apar-
tado c) del art. 1, por tanto, al decir "cuentas corrientes -
no bancarias" se refiere al contrato de cuenta corriente, se-
gún el cuál dos o más personas se obligan a concederse crédi-
tos recíprocos por cantidad y tiempo determinado, transcurri-
do el cual la diferencia que resulte en favor de una de las -
dos partes por compensación de partidas, será saldo a su favor

En los préstamos simples y en los intereses de cuentas corrientes no bancarias, lo exigirá la Diputación cuando el acreedor obligado al pago del Impuesto se halle domiciliado en la provincia de Alava y en las rentas vitalicias cuando el beneficiario de las mismas tenga la vecindad alavesa (art. 6.3 del texto del - Concierto) (1).

(Véase los "Comentarios al TR del I. de R. de C." que hace - ANGEL VELASCO ALONSO, en Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974, pág. 53 y ss.).

- (1). La vecindad civil o vínculo de dependencia regional de una persona, por el que queda sometida a un ordenamiento jurídico foral o regional, viene recogida en el art. 14 del Código Civil, mientras que la Compilación del Derecho Civil de Alava y Vizcaya (ley de 30 de julio de 1959) no alude al caso de la vecindad civil alavesa (cosa que no hace la Compilación de Derecho Civil de Navarra que dedica todo el título II a este tema).

Según el art. 14 del C.C. la vecindad civil se adquiere de las formas siguientes:

a) De forma originaria:

Por la filiación (IUS SANGUINIS). Según esto, los hijos adquieren la vecindad de sus padres, con preferencia la del padre, si es diversa la de ambos progenitores (art. 14, núms. 2 y 4).

b) De forma derivada:

- por opción. Los nacidos fuera de territorio foral de padre de condición foral adquieren la vecindad foral si - dentro del año siguiente a su mayor edad o emancipación, declaran ante el encargado del Registro Civil su voluntad en este sentido (art. 14.2).
- por residencia continuada durante dos años siempre que - el interesado manifiesta ser esa su voluntad o por la residencia continuada de diez años, sin declaración en contrario durante ese plazo (art. 14.3). Ambas declaraciones se harán constar en el Registro Civil y no necesitan ser reiteradas.
- por unidad familiar. La mujer casada sigue la condición de su marido y los hijos emancipados, la de su padre y - en defecto de éste, la de su madre (art. 14.4).

En caso de dudas, dice el art. 14.5 que prevalecerá la vecindad civil que corresponda al lugar del nacimiento.

A tenor de todo esto podemos decir que tienen vecindad alavesa:

- los hijos de padre alavés (que deberán optar a ello si han nacido fuera de Alava).
- los hijos de madre alavesa (cuando éste es viuda o es desconocido el padre).
- los que residan en Alava durante diez años.
- los que residan en Alava durante dos años, si expresan su deseo de adquirir esta condición.
- los extranjeros que se nacionalicen españoles y residan en Alava durante el tiempo citado anteriormente.

C) Intereses de operaciones pasivas de Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas fiscalmente protegidas y Entidades equiparadas a las mismas y demás Establecimientos de crédito, cuando dichas operaciones se realicen en territorio concertado y consistan en:

- cuentas corrientes a la vista o a plazo.
- cuentas de ahorro.
- imposiciones a plazo fijo.
- certificados o resguardos de depósito.

El impuesto por estas operaciones pasivas se origina por los intereses que perciban las Entidades exentas del I.R. de C. en virtud de Leyes especiales, cuando dichos intereses sean abonados por Entidades de Crédito de todo tipo en territorio alavés.

En este punto el RF reproduce lo dispuesto en los números 6 y 8 de la Orden de 18 de abril de 1975 (BOE. del 24 de abril) por la que se desarrolla el Decreto-Ley de 7 de abril de 1975 en lo referente a estas operaciones pasivas que anteriormente estaban exentas y que ahora han pasado a estar sujetas, tanto en el régimen común como en el foral (1).

D) Intereses de bonos de Caja y de obligaciones emitidas por los Bancos Industriales y de Negocios.

También es una operación anteriormente exenta y que ha quedado sujeta por el Decreto-Ley de 7 de abril. El I. de R. de C. será exigido por la Diputación sobre la totalidad de los intereses, - cuando sean satisfechos por empresas o entidades que operen exclusivamente en Alava. Si tales empresas o entidades operan en territorio común y concertado, lo exigirá solamente sobre la proporción que resulte de aplicar la cifra relativa de negocios señalada a la empresa o entidad para el territorio concertado (art. 2.2 del RF).

E) Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual del - arrendamiento de minas, negocios, bienes o cosas (2).

-
- el alavés que resida en el extranjero conservando la nacionalidad española.
 - la mujer casada con un alavés.

(1). Sobre este tema puede verse el trabajo de JUAN MARTIN QUERALT en *Crónica Tributaria* núm. 15, 1975 pág. 93 y ss.

(2). El art. 3 del TR amplía el concepto de sujeción a la prestación de asistencia técnica, a otras manifestaciones de la producción de utilidades a utilización de producciones cinematográficas.

La Diputación exigirá el Impuesto, en el caso de los rendimientos de la propiedad intelectual, cuando el autor que la obtenga se halle domiciliado en la provincia de Alava, cualquiera que sea su naturaleza y condición (1).

En el caso del arrendamiento de minas, lo exigirá cuando - las minas radiquen en la provincia de Alava y en los arrendamientos de negocios, bienes o cosas, cuando éstas radiquen en la provincia de Alava y no vinieran siendo explotadas por empresas domiciliadas en territorio común (art. 6.4 del texto del Concierto).

El RF ha omitido citar entre los supuestos de sujeción al - tributo un caso que recoge el art. 3 del TR: el de las primas no exigidas al poner en circulación nuevas acciones con derecho preferente o exclusivo en favor de los anteriores accionistas o de otras personas o entidades..

El RF sigue ~~un~~ criterio acertado al omitir este caso, puesto que el Decreto-Ley de 29 de octubre de 1958 declaró en suspenso - la obligación de efectuar aportaciones suplementarias por reservas, en la cual también quedó suspendida la aplicación del gravamen del art. 21 del TR según el cual cuando las sociedades que emitan o pongan en circulación acciones, con derecho preferente o exclusivo para la inscripción o adjudicación a favor de los anteriores accionistas o de otras personas o entidades, estén obligadas por precepto legal a exigir el desembolso de la parte proporcional de reservas imputables a las nuevas acciones y las sociedades emisoras incumplieran tal obligación, se gravará el importe de la prima o desembolso suplementario que debiera haberse exigido.

Por tanto y como puede observarse, aunque el Decreto-Ley de 1958 se refiere a aportaciones suplementarias de capital por reservas, es aplicable al supuesto de las primas no exigidas y quedan, pues, en suspenso tanto las referidas aportaciones suplementarias por reservas, como el gravamen sobre las primas no exigidas al poner en circulación nuevas acciones con derecho preferente o exclusivo en favor de los anteriores accionistas o de otras personas o entidades.

(1). Aquí tenemos una gran diferencia entre el régimen común y el foral: en el régimen común la propiedad intelectual tributa por el IRTP cuando los rendimientos los percibe el propio autor, y por R.de C. en caso contrario; sin embargo en el régimen foral no ocurre así y se tributa sólo por R.de C. cuando el perceptor es el autor (véase el apartado 15 del capítulo X).

Ante esta situación el TR, recoge en el art. 3 como caso - de sujeción, a tales primas y en la Disposición transitoria 3ª mantiene la suspensión del Decreto-Ley de 1958, con lo cual, en definitiva, no hay gravamen sobre las primas. El RF prefiere, - más sencillamente, no recoger entre los supuestos de sujeción a las referidas primas, con lo cual tampoco se las grava por el - régimen foral.

Hay que tener en cuenta que si en el caso de arrendamiento de muebles, maquinaria, instalaciones y elementos análogos se - comprenden de forma global en el precio del arrendamiento bienes sujetos a la CTU, solo estará sujeta a la I.R. de C. la diferencia entre el precio global del arrendamiento y el producto íntegro que figure asignado a efectos de CTU (1), según establece el art. 57.2 del RF de la CTU.

2.2.- RENTAS EXENTAS.

Según el art. 3 del RF están exentos de gravamen los siguientes dividendos y participaciones (2):

- los dividendos que perciban o beneficios que se atribuyan a las Corporaciones Locales en la explotación de servicios de su competencia en régimen de gestión directa o en forma de empresa privada, e incluso por la parte que corresponda a las Corporaciones en la distribución de rendimientos por empresas mixtas.
- los dividendos o participaciones que correspondan a los socios o partícipes de las sociedades o entidades que se dediquen exclusivamente a la adquisición o construcción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo, siempre que tengan reconocida la exención en el Impuesto de Sociedades por parte de la Diputación (véase el apartado 2.2. del Capítulo XIII).

(1). Véase el apartado 13.3. A) del capítulo IX de esta tesis. - En el territorio común tal regla la introdujo la OM. de 14 de julio de 1949.

(2). Véase el art. 6 del TR del I. de R. de C.

No obstante, dichos dividendos o participaciones serán gravados, aun cuando las sociedades o entidades no hubiesen perdido la exención en el Impuesto de Sociedades, si accidentalmente enajenas fincas que formen parte de su patrimonio o eventualmente realizasen otras operaciones o actividades. El gravamen, en este caso, se limitará a la parte del dividendo o participación que corresponda a los beneficios de estas operaciones accidentales.

- los dividendos que distribuyan a sus accionistas las Sociedades de Inversión Mobiliaria y los beneficios que perciban los partícipes en los Fondos de Inversión Mobiliaria siempre que cumplan las condiciones de las leyes reguladoras de este tipo de Sociedades o Fondos (1).
- las participaciones en los resultados de las Cooperativas - fiscalmente protegidas, siempre que se ajusten a las normas que condicionan la exención, y que vienen recogidas en el art. 11 del Decreto de 9 de mayo de 1969 por el que se aprueba el Estatuto fiscal de las Cooperativas.

-- El RF añade en su art. 3.4 que no estarán exentos y, por tanto, quedaran sujetos al IR de C., las participaciones de los socios en los resultados o beneficios procedentes de plusvalía en la enajenación de los elementos de activo fijo o de los obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines concretos de la Cooperativa, aunque no determinen la pérdida de la calificación de protegidas, y sin perjuicio de poder gozar de las ventajas fiscales concedidas a las demás Sociedades sobre inversiones de sus beneficios y plusvalías. Este párrafo, que no recoge el art. 6 del TR supone reflejar en el RF lo dispuesto en el art. 11, apartados III y IV del Estatuto Fiscal de las Cooperativas.(2).

-
- (1). Las Sociedades de Inversión Mobiliaria se rigen por la Ley de 26 de diciembre de 1958, el Decreto-Ley de 30 de Abril de 1964 y por las Ordenes Ministeriales de 5 de junio de 1964 y 2 de noviembre de 1973. Los Fondos de Inversión Mobiliaria lo hacen por el Decreto de 30 de abril de 1964 y las Ordenes Ministeriales de 1 de febrero de 1970 y 22 de diciembre de 1971.
- (2). El art. 6 del TR contempla un caso de exención no recogido en el RF y es el de los dividendos que distribuyan a sus accionistas las S.A. españolas que se creen con autorización del Ministerio de Hacienda y tengan por exclusivo objeto la tenencia de acciones u otros títulos representativos del capital o deudas de Sociedades Extranjeras, quedando exentos también los dividendos de valores extranjeros percibidos por las referidas Sociedades españolas.

El art. 4 del RF recoge el aspecto de las exenciones, pero referido a los intereses, y, así establece que están exentos los intereses siguientes (1):

- los intereses y primas de amortización de los empréstitos - emitidos por las Corporaciones Locales en los casos establecidos en la Ley de Régimen Local (2).
- los intereses de los depósitos necesarios.
- los intereses de los préstamos que constituyan negocio regular de bancos sujetos como tales a imposición directa y de las Cajas de Ahorro y Monte de Piedad, no siendo extensible la exención a los intereses de obligaciones cédulas, bonos u otros títulos emitidos por las referidas entidades (3).
- los intereses percibidos o satisfechos por las Cooperativas fiscalmente protegidas y entidades equiparadas a las mismas, siempre que se ajusten a las normas que condicionan su exención (el Estatuto Fiscal de las Cooperativas), pero bien entendido que se hallaran sujetos los intereses satisfechos - por imposiciones en cuentas corrientes a la vista o a plazo, cuentas de ahorro y demás operaciones análogas, así como los intereses que perciban las Entidades exentas del IR de C, - cuando dichos intereses sean abonados por entidades de crédito (4).

(1). Véase el art. 7 del TR del IR de C.

(2). El art. 7 del TR amplía la exención a los intereses y primas de amortización de la Deuda Pública del Estado español, de la Deuda del Tesoro, de las Cédulas para Inversiones, de las Cédulas de Reconstrucción Nacional, de las Cédulas del Instituto Nacional de la Vivienda, de las obligaciones emitidas por el Instituto Nacional de Colonización, por el Instituto Nacional de Industria y de las Cédulas de Crédito Local e Hipotecarias emitidas por los Bancos de Crédito Local e Hipotecario.

(3). El TR considera también exentos los intereses de los depósitos que reciban y de los bonos de caja y obligaciones que emitan los Bancos Industriales y de Negocios, así como los intereses de imposiciones en cuenta corriente a la vista o plazo y en cuenta de ahorro, en los establecimientos de crédito pero han quedado sujetos en virtud del art.6 del Decreto-Ley de 7 de julio de 1975 y así lo recoge ya el RF (véase el apartado 1 y el 2.1 C) de este Capítulo).

(4). Esto representa una nueva aplicación que hace el RF de lo dispuesto en el art. 7 del Decreto-Ley de 7 de abril de 1975 y en el art. 8 de la Orden de 18 de abril de dicho año.

- los intereses de los fondos procedentes de la emisión de obligaciones que se transfieran por las Sociedades de Empresas a sus miembros, en proporción a las cuotas de participación en la operación crediticia, con arreglo a las disposiciones vigentes en la materia (ley 196/1963, de 28 de diciembre, según la redacción del Decreto-Ley 11/1967, de 26 de julio) (1).
- los intereses técnicos de capitalización correspondientes a las reservas matemáticas de la porción reaseguradora - que las Mutuas de Seguros que no tengan carácter de compaña mercantil y operen exclusivamente en Alava abonen a - los reaseguradores.
- los intereses de operaciones de ventas a plazos al por menor, siempre que los perceptores tributen por razón de la actividad en la cuota de beneficios del I.I. o por el Impuesto sobre Sociedades, figuren matriculados en Licencia Fiscal como vendedores a plazos y cumplan las normas reglamentarias sobre desembolsos mínimos iniciales y plazos máximos.
- las cantidades que perciban las sociedades cuya actividad consista en la gestión de cobro de créditos a sus clien--tes, en concepto de intereses por los anticipos de fondos a cuenta de dichos créditos, siempre que las entidades perceptoras esten gravadas por el Impuesto sobre Sociedades - y figuren como ingresos de la explotación en la cuenta de resultados, considerándose tales intereses como rendimientos propios de una actividad regular (2)
- las rentas constituidas en el régimen legal de las Entidades Gestoras de la Seguridad Social y asimismo, todas aquellas que tengan por causa accidentes de trabajo.

(1). BOE. de 31 de diciembre de 1963 y 27 de julio de 1967 respectivamente. Concretamente es el art. 4 el que interesa consultar en este sentido.

(2). La exención se estableció inicialmente por la Ley de 23 de julio de 1966 para las sociedades llamadas FACTORING. Sobre este tema puede verse la obra de JOSE LUIS SANCHEZ FERNANDEZ DE VALDERRAMA en RDE, vol. XXIII (1973) pág. 1.093 y ss. y su tesis doctoral sobre este tema.

- las rentas vitalicias y demás temporales sujetas a este Impuesto que no excedan de 50.000 ptas. anuales (1):

Según el art. 5 del RF también estarán exentos los rendimientos obtenidos por empresas gravadas en el Impuesto de Sociedades que figuren como ingresos de explotación en sus cuentas de resultados y procedan (2):

- de la propiedad intelectual.
- del arrendamiento de minas.
- del arriendo, subarriendo, contrato de cesión de uso y de opción de compra, mientras no se formalice la venta, de negocios, bienes o cosas.

No procede deducir en el Impuesto sobre Sociedades las cuotas que por el IR. de C. hubieran correspondido a los rendimientos declarados exentos por estos conceptos, al igual que ocurre en el régimen común.

Por último, el art. 6 del RF recoge unas rentas que también están exentas (3) y que son las siguientes:

- las que se establezcan en Convenios Internacionales.
- cuando así lo reconozca la Diputación Foral en casos especiales, singularmente. Estas exenciones no alcanzan a los

-
- (1). El TR, en su art. 7.19 fija la cifra en 25.000 ptas. anuales, es decir, que es más alta la cifra de la exención en el régimen foral que en el común.
- (2). Véase el art. 8 del TR del Impuesto de R. de C. donde amplía la exención a los rendimientos obtenidos por empresas gravadas en el Impuesto de Sociedades y que procedan de la utilización de producciones cinematográficas, así como a los rendimientos que obtenga el Organismo Autónomo "Noticiarios y Documentales Cinematográficos" (NODO), de las producciones cinematográficas, bien sea en virtud de arriendo o de cualquier otro título.
- El art. 9 del TR declara asimismo que el Ministerio de Hacienda podrá declarar exentas las rentas distribuidas por Sociedades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen en territorio nacional pero a condición siempre de reciprocidad internacional, exención que, lógicamente no recoge el RF.
- (3). Véase el art. 10 del TR del IR. de C. que reproduce, prácticamente, los dos primeros apartados del art. 6 del RF, pero que no contiene los dos últimos, cosa que por otra parte no podía hacer ya que el tema tratado en dichos ca--

dividendos, participaciones e intereses que procedan de - títulos emitidos por otras entidades.

Estos dos tipos de exenciones se entienden limitados de acuerdo con los términos del Convenio o concesión y en tan to permanezcan éstos en vigor.

- las cuentas pasivas, cualquiera que sea su clase, a favor de Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de crédito inscritos en el Registro a cargo del Banco de España, no alcanzando la exención a los intereses de certificados o - resguardos de depósito que posean dichas entidades (1).
- los depósitos y demás fondos tomados por Bancos y demás - Entidades financieras con funciones delegadas, al amparo de la Circular 3-D.E. del Banco de España, de fecha 12 de julio de 1974, así como las cuentas acreedoras extranjeras en pesetas en los mismos establecimientos con funciones - delegadas, a nombre de personas jurídicas extranjeras o - de personas físicas, españolas o extranjeras, con residencia habitual en el extranjero, sujetas a las disposiciones especiales vigentes en la materia y que cumplan sus - requisitos.

3.- SUJETO PASIVO.

En este Impuesto aparece la figura del contribuyente, así como la del sustituto y la del responsable. Veámoslas:

A) Contribuyente (2):

El art. 7 del RF establece que tendrán la consideración de contribuyentes los perceptores de rentas, intereses o rendimientos gravados por el I.R. de C.

los lo recoge el RF de la Orden Ministerial de 18 de abril de 1975, posterior al TR del Impuesto.

(1). En este sentido, el art. 6 del RF reproduce literalmente - lo dispuesto en el núm. 7 de la Orden Ministerial de 18 de abril de 1975 que desarrolla el Decreto-Ley de 7 de abril de ese mismo año. Puede consultarse también la Orden Ministerial de 16 de marzo de 1973, en su número 1.

(2). Véanse los arts. 11 y 12,1 del TR del I.R. de C.

Según lo que dispone el art. 8 del RF será sujeto pasivo el propio contribuyente cuando sea perceptor de los siguientes conceptos gravados:

- los intereses de préstamos realizados y formalizados en escritura pública sin hipoteca y los que resulten en actos de conciliación llamados convenidos.
- los intereses de préstamos formalizados en documento privado cuando el deudor no esté sujeto al Impuesto sobre Sociedades o a la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial.
- los rendimientos de la propiedad intelectual (1).
- las cantidades percibidas por arrendamiento, subarriendo, contrato de cesión de uso y de opción de compra mientras no se formalice la venta, de negocios, bienes o cosa, - cuando el pagador del rendimiento no sea empresa sujeta al Impuesto sobre Sociedades o a la Cuota de Beneficios del I.I.
- las primas de amortización, cuando ésta se verifique por subasta o compra en Bolsa.
- los demás rendimientos percibidos directamente por residentes alaveses, cuando la persona o entidad obligada a satisfacerlos no tenga residencia, establecimiento permanente o representación en territorio alavés.

B) Sustituto (2):

El art. 8.2 del RF establece que tendrán la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente, las personas

-
- (1). El art. 12 del TR añade que "cuando sean percibidas sin mediación de persona o entidad pagadora con residencia o representación en España", y contempla un caso más: el de los rendimientos de la utilización de producciones cinematográficas cuando los propietarios de las películas contraten directamente con las empresas dedicadas a la proyección de las mismas, supuesto éste último que no puede recoger el RF por la exclusión que de tales operaciones ha hecho al hablar del H.I. en el art. 1º (véase apartado 2.1 E de este Capítulo).
- (2). Véase el art. 12.2 del TR del IR de C. De todas formas en territorio común hay un caso más de sustituto del contribuyente que recoge el art. 41.2 y es el de las personas o entidades que sean depositarias de valores extranjeros pro

naturales o jurídicas, así como las comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición, que paguen, por cuenta propia o ajena, rentas o rendimientos gravados por el IR. de C. y que no esten comprendidos entre los enumerados al hablar del contribuyente.

El RF, volviendo a hacerse eco de la innovación que introdujo el Decreto-Ley de 7 de abril de 1975 al dejar sujetos los intereses de operaciones pasivas de Bancos y demás Entidades de Crédito, así como los intereses de bonos de caja y obligaciones emitidas por los Bancos Industriales y de Negocios, recoge las reglas dadas por la Orden de 18 de abril de 1975 y así establece que también serán sustitutos del contribuyente los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas fiscalmente protegidas y Entidades equiparadas a las mismas así como los demás establecimientos de crédito que paguen o abonen los intereses de operaciones pasivas que han quedado sujetas al Impuesto.

Estos entes son retentores del I.R. de C. y, por tanto, actúan como auténticos sustitutos del contribuyente.

Al mismo tiempo, señala el RF que la posición del sujeto pasivo no podrá ser alterada por actos, convenios o pactos entre las Entidades de Crédito y los contribuyentes (1).

Por último, y al igual que hace el art. 12.3 del TR, el art. 8.3 del RF establece que todo lo dicho al hablar del contribuyente y del sustituto es igualmente aplicable cuando se trate de casos de rendimientos presuntos.

C) Responsables (2):

El art. 34 del RF recoge esta figura diciendo que cuando proceda la retención de cuotas, los perceptores de los rendimientos gravados serán responsables solidarios de las cuotas debidas, excepto cuando demuestren con documentos fehacientes que les fué deducido el impuesto por el sustituto. La Diputación podrá, pues, dirigir su acción indistintamente, contra los

piedad de residentes en territorio nacional o que tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas de dichos valores.

(1). Todo esto representa aplicar al régimen foral el núm. 10 de la Orden de 18 de abril de 1975.

(2). Véase el art. 46.1 del TR. del IR. de C.

contribuyentes no comprendidos en la excepción señalada o contra los sustitutos.

Los Ordenadores de Pagos de los Ayuntamientos también responden solidariamente de las cuotas que esten obligados a retener.

Cuando haya hipoteca, ésta garantiza el derecho de la Hacienda Provincial en la extensión, tiempo y forma que el contrato suscrito garantice el del prestamista, sin que valga pacto en contrario, y con los beneficios de la hipoteca legal que para los impuestos que graven los inmuebles, concede el art. - 194 de la Ley Hipotecaria (1).

3.1.- OBLIGACIONES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE.

El contribuyente viene obligado a presentar en la Sección de Impuestos Directos de la Diputación (2) una declaración de las rentas o rendimientos obtenidos, a practicar la liquidación correspondiente y a ingresar en la Tesorería de Provincia el - importe de las cuotas (art. 28,1 del RF).

En el caso de intereses de operaciones de préstamos cuyos documentos hayan sido presentados en las Oficinas Liquidadoras del Impuesto Provincial sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de Alava, el art. 28,2 del RF establece que dichas Oficinas comunicaran a la de Impuestos Direc-
tos los datos necesarios para la liquidación (3).

-
- (1). Según el art.194 de la LH el Estado, las provincias o los pueblos tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor y sobre el tercer adquirente, aunque hayan inscrito sus - derechos en el Registro, para el cobro de la anualidad corriente y de la última vencida y no satisfecha de las contribuciones o impuestos que graven a los bienes inmuebles, entendiéndose por anualidad vencida la constituida por los cuatro trimestres del ejercicio económico anterior al corriente, cualquiera que sea la fecha y periodicidad de la obligación fiscal de pago.

Para tener igual preferencia por mayor suma que la corrrespondiente a dichas dos anualidades, podrán exigir el Estado, las provincias y los pueblos la constitución de - una hipoteca especial, hipoteca que no surtirá efectos si no desde la fecha en que queda inscrita.

- (2). En el territorio común se hace en la Administración de Tributos (véase el art. 40,1 del TR del I.R. de C.
- (3). En el régimen común el art. 40,2 del TR habla de presentación en las Abogacías del Estado o en las Oficinas Liquida

El sustituto del contribuyente, por su parte, queda obligado a (art. 29 del RF):

- liquidar, retener y conservar en depósito el importe del Impuesto.
- facilitar a la sección de Impuestos Directos, declaración de las rentas a favor de sus acreedores y de las cuotas retenidas.
- ingresar en Tesorería de Provincia el importe de las cuotas retenidas en el acto de presentar las declaraciones - cuando así se establezca.

Los particulares, sociedades y asociaciones de interés - privado tendrán derecho a la deducción del 1% de las cantidades retenidas en concepto de premio de retención (1).

Toda persona o entidad que descuente o pague, por cuenta propia o ajena, alguna de las rentas sometidas al Impuesto, - estará obligada a comunicar a la Diputación en tiempo y forma las BI y cuotas resultantes, efectuando el ingreso a favor de la Diputación. Esto supone una diferencia con lo dispuesto en territorio común, ya que el art. 41.3 del TR del IR de C. impone a tales personas o entidades (cuando sean residentes o - esten representados en España) la obligación de comunicar a la Administración la identidad y el domicilio fiscal de los - perceptores de la renta gravada, pero no de comunicar las BI y las cuotas como hace el RF.

doras de Partido Judicial y dice que la Administración de Tributos practicará la liquidación provisional sin necesidad de declaración previa. Hay, pues aquí una diferencia acusada entre los dos regímenes en cuanto a la liquidación.

- (1). Son las mismas obligaciones que el art. 41 del TR del IR de C. pone al sustituto del contribuyente en el territorio común, con la única diferencia de que la declaración en dicho territorio se hace en la Administración de Tributos de la provincia en que el sustituto tenga su domicilio fiscal.

El art. 12,4 del referido TR marca una diferencia con el régimen común, y es que cuando se trate de intereses de la Deuda Pública la Administración del Estado retendrá directamente el impuesto correspondiente.

El incumplimiento de esta última obligación que hemos señalado constituye infracción de omisión, o en su caso, defraudación (igual que en el régimen común) y se sancionará en la forma que prevee la Instrucción Foral General de Impuestos de Alava (véase el apartado 13.2 del capítulo VI).

Sin embargo, el RF establece que las entidades y sociedades domiciliadas en Alava que satisfagan dividendos o participaciones en beneficios, así como intereses de obligaciones, vendrán obligadas a comunicar dentro del mes de enero de cada año y con referencia al año anterior, a la Sección de Impuestos Directos, la identidad y domicilio de los perceptores así como las cuantías de aquellos y la fecha del vencimiento o devengo. Como vemos el criterio que se sigue en ambos regímenes no es muy uniforme, puesto que en el territorio común los datos personales del contribuyente se tienen que comunicar en todos los supuestos gravados, mientras que en el territorio foral tal obligación sólo existe en algunos casos como dividendos, participaciones en beneficios, e intereses de obligaciones.

4.- LAS BASES TRIBUTARIAS.

Primeramente hablaremos della BI, para ocuparnos posteriormente de la BL.

4.1.- BASE IMPONIBLE.

Iremos viendo el aspecto de la BI según que se trate de dividendos y participaciones, intereses y rendimientos diversos.

A) Dividendos y participaciones:

Según el art. 9 del RF constituye la BI el importe de (1):

- los dividendos y participaciones de los socios como tales en los beneficios de toda clase de sociedades y asociaciones que obtengan lucro, a que tuviesen derecho estatuta-

(1). Son los mismos casos que se recogen en el art. 13 del TR del IR. de C.

ria, legalmente o en virtud de acuerdo válidamente adoptado.

En consecuencia, las cantidades asignadas a reservas de cualquier clase en las sociedades colectivas, comanditarias y de responsabilidad limitada, no se computarán como BI en tanto no sean objeto de reparto a los socios directa o indirectamente, salvo que su distribución resulte obligada en virtud de pactos sociales escriturados.

- las acciones entregadas a los socios con cargo a reservas.
- las utilidades derivadas de la condición de socio o accionista que no tengan concepto estricto de dividendo o participación en los beneficios y, en particular, las retribuciones al capital en forma de interés u otra, las primas de asistencia a Juntas de la Sociedad o gastos de movilización de acciones (1).
- los beneficios correspondientes a los partícipes no gestores en las cuentas de alguna entidad o persona física sujeta a la obligación de contribuir por el Impuesto sobre Sociedades o por la Cuota de Beneficios del I.I.
- las asignaciones a partes de fundador, bonos de disfrute, rentas de prioridad o cualesquiera otros títulos jurídicos que estatutariamente faculden para participar en los beneficios de una sociedad o asociación, por algún concepto distinto del de la remuneración directa de los servicios prestados a la entidad como Directores, Gestores, Consejeros, Administradores o empleados de ella.
- las participaciones en beneficios obtenidos por las Comunidades de bienes y herencias yacentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades que perciban las personas que las constituyan o integren.

(1). Estas particularidades no las recoge el art. 13 del TR.

B) Intereses:

El art. 14 del RF establece que la BI de los intereses - estará constituida por el importe de (1):

- los intereses y primas de amortización de las Deudas de Corporaciones Locales alavesas y de las obligaciones y demás títulos similares emitidos por toda clase de entidades y particulares, entendiéndose por prima de amortización la diferencia en más que medie entre el tipo de emisión de los títulos y el de su amortización.
- los intereses de préstamos, de cuentas corrientes (salvo el caso de Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas fiscalmente protegidas y Entidades equiparadas a las mismas y demás establecimientos de crédito, es decir de cuentas corrientes bancarias), del precio aplazado en las compras y ventas, incluso los intereses de los intereses y, en general, las utilidades por la disposición de capitales ajenos.
- el 80% de las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales.

El RF introduce, ahora, dos casos no contemplados por el TR del I.R. de C., y que son una consecuencia de la sujeción al Impuesto que han sufrido los intereses de las operaciones pasivas bancarias y de los bonos de caja y obligaciones emitidas por Bancos Industriales y de Negocios, a partir del Decreto-Ley de 7 de abril de 1975. Estos casos son:

- los intereses de operaciones pasivas de Bancos, Cajas de Ahorros, Cooperativas fiscalmente protegidas y Entidades equiparadas a las mismas y demás establecimientos de crédito.

(1). El art. 18 del TR recoge este tema para el territorio común, pero se presentan diferencias entre él y el art. 14 del RF como consecuencia de la adaptación que este último hace a lo dispuesto en el Decreto-Ley de 7 de abril de 1975. A partir de ello, en el territorio común también se alude a los intereses de la Deuda Pública tanto del Estado español como de Estados extranjeros.

Los intereses que procedan de tales operaciones pasivas, a efectos del I.R. de C., no podrán ser minorados ni compensados, total o parcialmente, con los procedentes de - operaciones activas conexas, o no, realizadas por dichas Entidades de Crédito, a cuyo fin se liquidarán unas y - otras con total independencia.

- los intereses de bonos de caja y obligaciones emitidas - por los Bancos Industriales y de Negocios.

C) Rendimientos diversos:

Según el art. 16 del RF constituye la BI (1):

- el importe de los rendimientos de la propiedad intelectual obtenidas por su autor (2).
- el importe de los productos del arrendamiento de minas una vez deducido el cánón de superficie satisfecho.
- el 75% de las cantidades percibidas por el arriendo, subarriendo, contrato de cesión de uso y de opción de compra, mientras no se formalice la venta, de negocios, bienes o cosas.

Si en los arrendamientos o cesiones de uso mediante - precio, de bienes muebles, maquinaria, instalaciones o - elementos análogos se comprenden en forma global bienes gravados por la C.T.U. se estimará como rendimiento sujeto al I.R. de C. la diferencia entre el precio global y el producto íntegro que figure en los documentos fiscales de la Contribución Territorial.

Los Ayuntamientos comunicarán a la Sección de Impuestos Directos de la Diputación cuantos arrendamientos a -

-
- (1). El art. 20 del TR regula esta cuestión para el territorio común y es más amplio que el 16 del RF, puesto que también se refiere a la prestación de asistencia técnica, - propiedad industrial y utilización de producciones cinematográficas, conceptos sujetos en aquel régimen, pero - no en el régimen foral.
- (2). Véase lo que hemos dicho en el apartado 2.1. E) de este capítulo) y concretamente el comentario a pie de página sobre el mismo.

los que afecte lo dicho en el párrafo anterior sean puestos de manifiesto en virtud de actuaciones administrativas, o de sus servicios de Inspección, o de declaración espontánea del arrendador.

4.2.- REGIMEN DE PRESUNCIONES.

También en el régimen foral existen una serie de presunciones que son las siguientes (1):

- a) Cuando exista presunción fundada de que se han abonado a los socios o accionistas, de cualquier clase de sociedades o entidades, beneficios sociales sin el debido reflejo contable, procederá la atribución de las BI tomando como tales los importes admitidos como beneficios tributarios por tales sociedades en el Impuesto de Sociedades o lo que sean fijados en virtud de resolución, sentencia o acuerdo administrativo o del Jurado de Estimación (art. 10 del RF) (2).

A estos efectos se considera que han sido abonados a los socios o accionistas beneficios sociales cuando (art. 11 del RF):

- tenga lugar una minoración efectiva del fondo neto - patrimonial correspondiente a las reservas sociales, que no sea consecuencia de pérdidas comprobadas. En estos casos, la BI estará constituida por el importe de la minoración del fondo neto patrimonial.
- la renta declarada por la entidad a efectos del Im-- puesto sobre Sociedades fuese inferior en un 30%, al menos, a la que se compute al practicarse la liquidación definitiva de dicho Impuesto (3). Cuando esto -

(1). Véase el art. 14, 15, 16 y 17 del TR del IR de C. así como el artículo de CARLOS GARRANZO GARCIA en Crónica Tributaria núm. 10, 1974, pág. 65 y s.

(2). El art. 14 del TR sin embargo, establece que la atribución de la BI se hará en la cuantía que determinen los jurados tributarios.

(3). El art. 15 del TR, por su parte, dice que cuando la renta declarada a efectos del Impuesto de Sociedades fuese inferior en un 30% o en un 40%, al menos, a la que se compute al producirse la liquidación definitiva de dicho Impuesto,

ocurra, se estimaran como la BI por dividendos y participaciones de los socios, asociados o partícipes de toda clase de sociedades, asociaciones o comunidades con fin lucrativo, los importes admitidos como beneficios tributarios por las expresadas entidades en el Impuesto de Sociedades o los que sean fijados en virtud de resolución, sentencia o acuerdo administrativo o del Jurado de Estimación para dicho Impuesto (1) que no hayan sido aplicados con anterioridad a objeto o finalidad especificado en la contabilidad de la empresa o entidad.

El art. 11.3 del RF establece que no habrá lugar a aplicar esta presunción si la entidad acredita que los beneficios han sido destinados en su contabilidad a objeto o finalidad distintas del reparto entre sus socios o accionistas.

Los dividendos y participaciones determinados en virtud de tales presunciones se consideraran distribuidos en la proporción que establezcan los Estatutos o pactos sociales o, en su defecto, en proporción al capital desembolsado por cada uno de los socios, asociados o partícipes. Estas presunciones no son aplicables a las sociedades cuyas acciones sean objeto de cotización en las Bolsas Oficiales de Comercio (art. 12 del RF).

- b) Otra presunción tiene lugar en los casos de enajenación de los efectos u otros elementos de activo, respecto a la consideración de beneficio distribuido por la parte del incremento de valor computado en el Impuesto de Sociedades determinado por la diferencia que, en su caso, exista entre el valor de enajenación contabilizado y el que realmente tenga en el mercado el elemento enajenado o cedido (art. 13 del RF).
- c) A efectos de este Impuesto, y según el art. 15 del RF, se estimará que los préstamos devengan, como mínimo, el interés legal del dinero, aunque exista pacto expreso de no de

según que los rendimientos integrantes de dicha renta se hayan estimado por la estimación directa o por la objetiva.

(1). El Jurado Tributario en el régimen común.

vengo de interés o el estipulado sea inferior a aquel (1).

Sin embargo, esta presunción no será de aplicación:

- cuando resultase prohibido el interés en virtud de las disposiciones de una ley o ésta lo establezca en un tipo inferior al legal.
- cuando se trate de intereses de operaciones pasivas de Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas fiscalmente protegidas y Entidades equiparadas a las mismas y demás Establecimientos de crédito, cuando dichas operaciones se realicen en territorio concertado y consistan en cuentas corrientes a la vista o a plazo, cuentas de ahorro, imposiciones a plazo fijo y certificados o resguardos de depósito (2)

4.3.- BASES LIBRES DE IMPUESTOS Y LIQUIDAS.

El art. 17 del RF recoge este problema al decir que cuando las personas o entidades obligadas a retener el Impuesto declarasen que los rendimientos han sido abonados sin deducción del gravamen, o este extremo fuese comprobado por la Inspección, - tendrá la consideración de percepción íntegra aquella cifra de la que deducida la cuota tributaria resultase el líquido realmente satisfecho.

Esta percepción íntegra se obtiene aplicando la fórmula - que estableció la O.M. de 1 de junio de 1935 para los dividendos, y que posteriormente fué extendida a todas las demás rentas gravadas, según la O.M. de 19 de diciembre de 1935. Esta fórmula es la siguiente, tanto para el régimen común como para el foral:

-
- (1). El art. 1.108 del C.C. estableció el interés legal en el - 6% anual. Posteriormente una Ley de 2 de agosto de 1899 lo fijó en el 5%, y por último la Ley de 7 de octubre de 1939, lo redujo al 4% que es el vigente en la actualidad, ya que el interés básico del Banco de España (6%) establecido por O.M. de 26 de julio de 1973 no se aplica a efectos de esta presunción.
 - (2). El art. 19 no contempla este caso, cosa que sí hace el número 9º de la Orden Ministerial de 18 de abril de 1975, y que por ello recoge el RF. Sin embargo, el art. 19 del TR contempla otro caso, que ignora el RF, y es el de los préstamos concedidos por las sociedades matrices extranjeras a

$$BI = \frac{100 \times R}{100 - T} \quad \text{donde } R = \text{líquido realmente satisfecho.}$$

T = tipo de gravamen en valor absoluto.

Cuando la BI sea solamente un porcentaje del total de la renta devengada y no el 100% de la misma, como ocurre, por ejemplo, en el caso de las rentas vitalicias y temporales (donde la BI es el 80% del importe de las mismas) o en el del arriendo, subarriendo, contrato de cesión de uso y de opción de compra, mientras no se formalice la venta de negocios, bienes o cosas (donde la BI es el 75% de las cantidades percibidas por ese concepto), la fórmula quedará como sigue:

$$BI = \frac{100 \times R}{100 - T_p} \times P \quad \text{siendo } R = \text{líquido realmente satisfecho.}$$

T = tipo de gravamen en valor absoluto.

P = porcentaje que representa la BI.

Por ejemplo, imaginemos una renta vitalicia de 84.000 pts. líquida. Según esto, la liquidación del T.R. de C. sería la siguiente:

$$BI = \frac{100 \times R}{100 - T_p} \times P = \frac{100 \times 84.000}{100 - (20 \times 0,8)} \times 80\% = 100.000 \times 80\% =$$

= 80.000

$$BL = 80.000$$

$$\text{Cuota} = 20\% \text{ de } BL = 16.000.$$

$$\text{Comprobación} = 100.000 - 16.000 = 84.000 \text{ ptas.}$$

El art. 30 del RF, por su parte, prohíbe todo pacto en virtud del cual el deudor tome a su cargo el pago del Impuesto

sus filiales españolas, dedicadas a la realización de prospecciones petrolíferas con destino a incrementar sus inmobilizaciones, a las cuales no se les aplica la presunción que venimos realizando.

que grave los intereses de los préstamos (1). Es decir, se prohíbe que estos rendimientos se satisfagan "libres de impuestos" que es lo que ocurre cuando la persona que satisface el rendimiento o utilidad gravada toma a su cargo el impuesto (esto es, que en lugar de descontar o retener el importe de la cuota tributaria, abona íntegro el rendimiento a su perceptor).

Tampoco podrán satisfacer, en ningún caso, los intereses libres de impuestos, los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas fiscalmente protegidas y Entidades equiparadas a las mismas y demás establecimientos de crédito que paguen o abonen los intereses de sus operaciones pasivas sujetas al gravamen, lo cual supone una aplicación tajante de lo que establece el número - 10.4 de la Orden de 18 de abril de 1975.

4.4.- BASE LIQUIDABLE.

El art. 18 del RF, siguiendo lo dispuesto en el art. 24 - del TR, establece que la BL coincidirá con la BI, sin otra excepción que las participaciones de los socios de las S.A. de Inversión Mobiliaria en cuyo caso la BL se obtiene reduciendo en un 80% la BI (2), (art. 19 del RF).

El TR sin embargo, mantiene como única excepción a la regla general de que la BI coincide con la BL, el caso los rendimientos de la propiedad intelectual cuando el dominio de las obras pertenezca a la viuda o hijos menores del autor, en cuyo caso la BL se obtendrá reduciendo en un 50% el valor de la BI (art. 25 del TR). El RF no puede seguir esta regla debido al -

(1). Véase en el mismo sentido el art. 42 del TR del T.R. de C. que, sin embargo, lo permite solo en el caso de acreedores residentes en el extranjero, siempre que el Ministerio de Hacienda estime, teniendo en cuenta las demás condiciones del préstamo, que puede dificultar la financiación exterior de la economía española.

(2). Véase el Acuerdo Provincial de 18 de septiembre de 1962 donde se recoge el régimen jurídico-fiscal de las S.A. de Inversión Mobiliaria.

tratamiento que da a la propiedad intelectual en el sentido de - que solo tributan a la Diputación Foral tales rendimientos cuando el autor que los obtenga se halle domiciliado en la provincia de Alava, cualquiera que sea su condición y naturaleza (1).

5.- LA CUOTA TRIBUTARIA.

En el art. 20 del RF se recogen los tipos impositivos que - aplicándose a la BL daran la Cuota tributaria. Estos tipos son (2):

- dividendos y participaciones	15%
- Intereses de obligaciones y préstamos (excepto los intereses de operaciones pasivas bancarias y de los bonos de caja y obligaciones emitidas por Bancos - Industriales y de Negocios)	24%
- Intereses de operaciones pasivas de Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas protegidas y demás establecimientos de crédito (3)	15%
- Intereses de bonos de caja y obligaciones emitidas por Bancos Industriales y de Negocios	15%
- Rendimientos diversos	20%

5.1.- BONIFICACIONES DE LA CUOTA.

Existen una serie de bonificaciones sobre la cuota que recogen los arts. 21, 22 y 23 del RF y que son las siguientes:

- (1). El art. 6 del texto del Concierto Económico de 29 de febrero de 1952 ya expone que queda concertado el epígrafe adicional a) de la Tarifa Segunda de Utilidades, solamente cuando el - autor que obtenga los rendimientos de la propiedad intelectual esté domiciliado en Alava, cualquiera que sea su naturaleza y condición.
- (2). Véase el art. 26 del TR del T.R.de C. en el cual se citan - los intereses de la Deuda Pública del Estado Español a un - tipo del 20%.
- (3). Tributan al 15% porque así lo dispone el art. 7.2 del Decreto-Ley de 7 de abril de 1975 y el número 6 de la Orden de 18 de abril de 1975, es decir, iguales tipos que en el régimen común.

- a) bonificación del 99% de las cuotas correspondientes a los dividendos repartidos por las Sociedades de Empresas a sus miembros en las condiciones establecidas por la Legislación sobre Asociaciones y Uniones de Empresas, es decir idéntica bonificación que el régimen común, según dispone el art. 27 del TR (1).
- b) bonificación del 95% en las cuotas de los intereses y primas de amortización de préstamos concedidos y de obligaciones emitidas para financiar inversiones destinadas directamente a la enseñanza en cualquiera de sus grados, siempre que el interés no sea superior al comercial para tales operaciones y que el prestatario sea un centro docente reconocido, autorizado, habilitado u homologado por el Ministerio de Educación y Ciencia.

Tampoco hay aquí diferencias con el régimen común (art. 29 del TR).

- c) bonificación del 90% en las cuotas de:

- los intereses de préstamos hipotecarios concedidos para financiar la construcción o adquisición de Viviendas de Protección Oficial siempre que, al igual que en el régimen común, dichos intereses no excedan del 4,50% (art. 30.1 del TR).
- los intereses de préstamos concedidos por las entidades o empresas a su personal que se destine a la adquisición de Viviendas de Protección Oficial o para la adquisición de las que disfruten en alquiler con destino a domicilio habitual y siempre que, como en el régimen común, el interés no exceda del 4,50% (art. 30.1 del TR).

- d) bonificación del 50% a las cuotas de los intereses que devenguen los precios aplazados de Viviendas de Protección Oficial en su primera enajenación, siempre que dichos intereses no excedan del 4,50% como ocurre en el territorio común (art. 30.2 del TR) (2).

(1). Estas normas son: Ley de 28 de diciembre de 1963, Orden de 25 de enero de 1964, Decreto de 27 de julio de 1964 y Decreto-Ley de 26 de julio de 1967.

(2). El TR reconoce otra serie de bonificaciones como son Ceuta y Melilla (art. 28 del TR), sectores de interés preferente y financiación exterior (art. 31 del TR) y asistencia técnica

El TR recoge, en su art. 34, un caso de deducciones de la cuota que no aparecen señalados en el RF. Se trata de los rendimientos gravados exclusivamente por la L.F. del I.I. y sujetos - asimismo al I.R. de C., en los cuales se deduciran de las cuotas liquidadas por este último las correspondientes a aquel otro. El hecho que no se aplique esta deducción en el RF es un logro importante sobre todo si tenemos en cuenta la opinión de ALBIÑANA (1) para quien la concurrencia de estos impuestos no constituye hoy - una doble imposición, y al que no le parece acertada la solución del art. 34 del TR, porque, como él dice "es preciso atender a - la existencia o no de una empresa con todas sus consecuencias - fiscales". De igual parecer es GOTA LOSADA (2).

El RF parece, pues hacerse eco de la opinión de los citados autores y no practica la deducción.

La otra deducción que permite el art. 34 del TR es la de deducir de las cuotas del I.R. de C. por rentas o rendimientos procedentes del extranjero percibidas por sociedades o entidades jurídicas residentes en España, el impuesto de naturaleza idéntica o análogo pagado en el extranjero, hasta el límite de aquellas - cuotas. Esta regla no tiene aplicación en el régimen foral porque, como ya dice el art. 6 del texto del Concierto de 1952 no quedan concertados los dividendos o participaciones de las Empresas extranjeras (3).

6.- LA DEUDA TRIBUTARIA.

La Deuda Tributaria es igual a la cuota tributaria aplicando las bonificaciones y reducciones que sobre la misma establece el RF. y que hemos señalado en el apartado anterior.

ca (art. 32 del TR). Hay que reseñar que las bonificaciones tributarias que se conceden por la Ley de 24 de octubre de 1939 a las industrias de interés nacional y equiparadas a - las mismas por disposiciones posteriores, subsistiran hasta que finalicen los plazos por los que se otorgaron.

- (1). Vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: "El sistema Fiscal en España", Madrid, 1974, pág. 272.
- (2). Vid. GOTA LOSADA, A.: "Tratado del Impuesto General sobre - la Renta I", pág. 463.
- (3). La Orden de 31 de julio de 1953, por la que se dictan normas para la interpretación del Decreto aprobatorio del Concierto Económico alavés, amplía en su núm. 2 este caso de sociedades

Sin embargo, la deuda tributaria así obtenida se ve incrementada por un recargo transitorio del 10% que establece el Decreto-Ley de 7 de abril de 1975 y que desarrolla la Orden Ministerial de 18 de abril de 1975. Este recargo también es de aplicación en el régimen foral, puesto que así lo establece la Disposición Transitoria única del RF (1).

El Recargo Transitorio del 10% se aplica sobre las cuotas - del I.R. de C. devengadas desde el 8 de abril de 1975 al 31 de diciembre de 1975, aunque ha sido prorrogado hasta el 31 de diciembre de 1976 por el Decreto-Ley de 17 de noviembre de 1975, y afecta a todos los conceptos sujetos al I.R. de C. excepto en - los siguientes:

- intereses y primas de amortización de las Deudas de Corporaciones Locales alavesas y de las obligaciones y títulos similares emitidos por toda clase de entidades o particulares.
- los intereses de préstamos, del precio aplazado de las compraventas, incluso los intereses de los intereses y en general, las utilidades por la disposición de capitales ajenos.
- los intereses de los depósitos, ~~que reciban~~ y de los bonos de Caja y Obligaciones que emitan los Bancos Industriales y de Negocios, las de imposiciones en cuenta corriente a la vista o a plazo y las de cuentas de ahorro y certificados de depósito de Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas fiscalmente protegidas y Entidades equiparadas a las mismas y demás establecimientos de crédito.
- las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales.

En el caso de que las cuotas del I.R. de C. se hallen bonificadas, el Recargo Transitorio recaerá sobre la cuota líquida a pagar.

extranjeras, al de los dividendos y participaciones de las Compañías de Seguros, que también quedan excluidas del Concierto.

(1). Véanse los Acuerdos Provinciales de 25 de abril de 1975 y 15 de mayo de 1975.

7.- PERIODO DE LA IMPOSICION Y DEVENGO DE LAS CUOTAS.

Según el art. 24 del RF, el período de imposición, al igual que en el régimen común (1), coincidirá con el de la obtención de las rentas o rendimientos, sin que pueda exceder de un año.

Las cuotas tributarias se devengaran en el momento en que las rentas o rendimientos sean exigibles por los acreedores respectivos, bien entendido que en el caso de sociedades regulares colectivas se consideraran exigibles los beneficios desde la fecha de aprobación del balance, entendiéndose que entre ésta y la del cierre de cuentas no podrá transcurrir más de un mes (2).

En los casos en que sea de aplicación el régimen de presunciones sobre reparto de beneficios sociales a los socios o accionistas sin el debido reflejo contable (véase el apartado 4.2. a) de este capítulo), se estimará, según el art. 25.3 del RF, que el Impuesto se ha devengado el día en que se considere legalmente aprobado el balance del ejercicio a que correspondan los beneficios (3).

8.- COMPETENCIA DEL JURADO DE ESTIMACION.

El Jurado de Estimación de Alava será competente para (art. 26 del RF):

- a) determinar las BI en los casos de presunción fundada de que se han abonado a los socios o accionistas, de cualquier clase de sociedad o entidad, beneficios sociales sin el debido reflejo contable.
- b) resolver las controversias que sobre cuestiones de hecho, se planteen entre la Administración Provincial y los contribuyentes en los siguientes casos:

(1). Véase el art. 35 del TR del I.R. de C.

(2). Idéntico criterio para el territorio común sigue el art. 36 del TR.

(3). Es la misma norma que da el art. 36,3 del TR.

- cuando se trate de determinar si ha existido minoración efectiva del fondo neto patrimonial correspondiente a las reservas sociales, que no sea consecuencia de pérdidas comprobadas o si la renta declarada por la entidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades es inferior en un 30% al menos, a la que se compute al practicarse la liquidación definitiva de dicho Impuesto (véase apartado 4.2.a) de este capítulo).
- cuando se trate de determinar si la entidad ha destinado los beneficios en su contabilidad a objeto o finalidad distintas del reparto entre sus socios o accionistas.
- los relativos al reparto indirecto de reservas por sociedades colectivas, comanditarias y de responsabilidad limitada (1).

9.- LA GESTION DEL IMPUESTO.

El Impuesto se recauda mediante exacción que se funde en la declaración del sujeto pasivo, presentada en los plazos reglamentarios (2), salvo cuando sea de aplicación el régimen de presunción fundada de que se han abonado a los socios o accionistas beneficios sociales sin el debido reflejo contable (arts. 10, 11 y 13 del RF) o se trate de intereses de operaciones de préstamos - cuyos documentos hayan sido presentados en las Oficinas Liquidadoras del Impuesto Provincial sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de Alava (art. 28.2 del RF).

La Sección de Impuestos Directos examinará las liquidaciones a cuenta realizadas por el sujeto pasivo, practicando las rectificaciones que sean procedentes mediante oportunas liquidaciones complementarias (3).

-
- (1). Todas estas atribuciones las tiene el Jurado Tributario del régimen común, que presente algunas más como consecuencia - de los mayores casos de sujeción que hay en el territorio común (art. 37 y 38 del TR).
 - (2). Véase el apartado 10 de este capítulo.
 - (3). En el territorio común tales exámenes y rectificaciones los practican las Administraciones de Tributos.

La Diputación tiene derecho a comprobar las declaraciones - de los sujetos pasivos mediante el examen de los libros, facturas y justificantes de contabilidad y registros del declarante, pudiendo la Inspección realizar, a efectos de información y para la debida aplicación del Impuesto, actuaciones inquisitivas cerca de los particulares y de cualquier Organismo para la obtención de datos que directa o indirectamente, puedan influir en la determinación de las B.I.

También podrá la Administración comprobar las preceptivas de claraciones de intereses de operaciones pasivas de Entidades de - Crédito sujetas a gravamen y que hayan formulado tales entidades. Para ello, examinará los datos consignados en los libros y registros contables, con las limitaciones que señalen las disposiciones en vigor (art. 32 del RF).

Una vez verificada por la Inspección Provincial de Tributos la comprobación e investigación de cada concepto impositivo, la Sección de Impuestos Directos practicará las respectivas liquidaciones definitivas, que podrán ser revisadas de oficio en la forma que - disponga el Reglamento para la Inspección Provincial de Tributos (1).

10.- PLAZO DE PRESENTACION DE DECLARACIONES.

El art. 35 del RF establece los plazos dentro de los cuales deberá tener lugar la presentación de las declaraciones por el I. R. de C. Tales plazos son los siguientes (2):

a) Dividendos y participaciones en beneficios:

En los casos de dividendo a cuenta en un mes a contar - desde la fecha del devengo o de aquella fecha en que fuesen exigibles por el perceptor.

Si se trata de dividendos definitivos o complementarios, en los mismos plazos de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

(1). Reglamento que aún no ha visto la luz.

(2). El TR nada señala a este respecto.

b) Intereses de obligaciones y préstamos:

Un mes a contar desde la fecha de los vencimientos de cupones o intereses trimestrales, semestrales o anuales.

c) Primas de amortización de obligaciones, cédulas, bonos o títulos similares:

Un mes a contar del día en que se produzca el acuerdo, sorteo o amortización real, en su caso.

d) Intereses de operaciones pasivas de Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas y entidades equiparadas y demás establecimientos de crédito, así como de intereses de bonos de caja emitidos por los Bancos Industriales y de Negocios:

El primer mes de cada trimestre natural con respecto a las retenciones practicadas en el inmediato anterior.

En el caso de certificados de depósito en que se abonen intereses anticipados o cantidades que hagan sus veces, el I.R. de C. se declarará e ingresará en el mismo plazo por lo que respecta a los resguardos o certificados emitidos - en el trimestre inmediato anterior.

e) Rendimientos diversos y los que no esten comprendidos en - los casos anteriores (intereses del precio aplazado a las compraventas, de cuentas corrientes no bancarias, de las - Deudas de Corporaciones Locales alavesas, y rentas vitalicias o temporales que tengan por causa la imposición de capitales):

Un mes a contar de la fecha de su devengo o exigibilidad por parte del perceptor.

La Administración, a la vista de las declaraciones presentadas, practicará la liquidación provisional correspondiente, que - será comunicada al contribuyente o sujeto pasivo sustituto del - mismo, según proceda.

Como excepción hay que señalar el caso de los intereses de - operaciones pasivas de Entidades de Crédito en general, en que el

ingreso se producirá en virtud de autoliquidación practicada en los impresos oficiales por el retentor, sujeto pasivo sustituto del contribuyente, dentro del plazo que hemos señalado para estas operaciones; el primer mes de cada trimestre natural por lo que respecta a las retenciones practicadas en el inmediato anterior.

11.- LA PRESCRIPCION.

El RF dedica el Capítulo X, que consta de un solo artículo (el art. 36) al tema de la prescripción, para decir que la exigibilidad de las cuotas correspondientes al I.R. de C. prescribe a los cinco años contados a partir del momento en que fueran devengadas (1), lo cual supone una aplicación de lo dispuesto - en el art. 122, de la Instrucción Foral General de Alava (véase el apartado 15 del capítulo VI).

(1). Tampoco tiene alusión a la prescripción el TR del I.R. de C.

DIPUTACION FORAL DE ALAVA

IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DE CAPITAL

io _____
sa declarante _____
ilio _____ calle _____ núm _____
o _____ Número de Identificación Fiscal _____
ad _____

endo _____
do a que corresponde _____
base si es libre de impuestos. _____
_____ por 100 de cifra relativa de negocios en Alava _____
al 15 por 100 _____
100 premio de retención _____

_____ a _____ de _____ de 19 _____
Firma y Sello de la Empresa,

Apellidos y Nombre

Dirección

Localidad

CTOR GERENTE:

I. Apellidos y Nombre

Dirección

Localidad

OS (Limitadas, regulares colectivas, comanditarias simples y colectivos de comanditarias por acciones)

I. Apellidos y Nombre

Dirección

Localidad

UNIVERSIDAD DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

TE

1722

LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS
FORALES EN ESPAÑA

Volumen II



Tesis que para obtener el grado de Doctor
presenta D. CIPRIANO MUÑOZ BAÑOS.

MADRID, Octubre 1976

CAPITULO XII

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES Y BENEFICIOS COMERCIALES

E INDUSTRIALES

1.- CONCEPTO.

El Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (abreviadamente Impuesto Industrial, que es como lo vamos a llamar a partir de ahora), tiene en Alava, al igual que en el territorio común, dos modalidades (1):

- a) Cuota Fija o de Licencia Fiscal, que grava el ejercicio de cualquier industria, comercio, arte u oficio, basándose en la presunción de que se obtiene un beneficio por el simple ejercicio de una actividad.
- b) Cuota de Beneficios, que somete a gravamen solamente los rendimientos, ciertos o estimados, obtenidos por empresarios individuales, pues las personas jurídicas se gravan por el Impuesto de Sociedades. Del importe de la Cuota de Beneficios se deduce la Cuota Fija o Licencia Fiscal que corresponde a la actividad gravada (art. 104 del RF) (2).

En la provincia de Alava el I.I. se exige con arreglo al Reglamento Foral de 30 de septiembre de 1975, a las Tarifas que acompañan al Reglamento y a las variaciones que pueda acordar la Diputación, considerándose como parte integrante del RF las adverten-

(1). Véase el art. 1 del TR del I.I., aprobado por Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre (BOE. de 6 de febrero de 1967).

(2). Lo mismo establece el art. 66 del TR. del I.I.

cias y notas consignadas respecto de las Tarifas y de alguno de sus epígrafes (art. 2 del RF).

En aquellos supuestos que no puedan ser resueltos por el RF se aplican los preceptos que para la exacción del I.I. rigen en el resto de la Nación, los cuales se consideran supletorios en la provincia de Alava, siempre que no se hallen en oposición con las prescripciones del RF, según establece el Capítulo Adicional de este último.

El RF tiene una entrada en vigor el día 1 de enero de 1976 y deroga todas las disposiciones provinciales anteriores que se opongan al mismo, excepto en lo que se refiere a la reducción - de 45.000 ptas. anuales que se aplica en la BI de la Cuota de - Beneficios para obtener la BL (art. 99.1 del RF) que se aplica a partir de 1973 y de 1974 en aquellos casos en que dicha cifra se puede elevar a la de 250.000 ptas. del IRTP y de la que ya - hablaremos (art. 99.2 del RF).

El I.I. dentro del Concierto Económico hay que clasificarlo dentro de los impuestos encabezados revisables quinquenalmente (véase el apartado 1 del Capítulo VIII de la presente tesis).

2.- LA CUOTA FIJA O LICENCIA FISCAL.

Esta modalidad del I.I. constituye un impuesto a cuenta de los Generales sobre las Renta de las Personas Físicas y de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas (1), según la naturaleza del perceptor de dicha renta y se exige encabezando a los Ayuntamientos de la Provincia el cupo anual que a cada uno corresponda. Por tanto, la Diputación, al igual que hacía con la Contribución Territorial, encabeza a su vez el Impuesto con los - Ayuntamientos (art. 2 del RF).

2.1.- HECHO IMPONIBLE.

El H.I. en el I.I., Cuota Fija, se origina al igual que en el régimen común (2) por el mero ejercicio de una actividad ex-

(1). Véase el art. 3 del TR del I.I.

(2). Véase el art. 4 del TR del I.I.

tractiva, fabril, artesana, de la construcción, comercial y de servicios, por cuenta ajena, o en comisión, no exceptuada expresamente y hállese o no clasificada en las Tarifas del Impuesto.

A) Actividades sujetas:

Estan sujetas al Impuesto las actividades siguientes (art. 5 del RF) (1):

a) Venta al por menor (art. 7 del RF):

Esta actividad permite (2):

- realizarla para el uso y consumo directo.
- mediante el pago del 15% de la cuota de venta al por mayor de los artículos respectivos que señalen las Tarifas, puede el vendedor remitir a sus clientes, desde el lugar en que radique el establecimiento, los géneros que les hubiese vendido, por cualquier vía de comunicación dentro del territorio nacional (3).
- cuando las operaciones de venta al por menor se efectuen a plazos se exigirá un recargo del 10% sobre la cuota del epígrafe aplicable a los artículos de que se trate (4).
- efectuar las operaciones de giro exigidas por la específica actividad comercial de que se trate.
- si en algún epígrafe de venta al por menor se autoriza expresamente la confección de los respectivos artículos,

-
- (1). El TR del I.I. no recoge estas operaciones, pero sí lo hace la Regla 11 de la Instrucción Provisional para la Licencia Fiscal del I.I. aprobada por Decreto 2.361 de 15 de diciembre de 1960.
- (2). En este punto, el art. 7 del RF, reproduce la Regla 13 de la Instrucción Provisional.
- (3). La Regla 13 de la I.P. alude a un porcentaje, pero sin especificar su cuantía, cosa que hacen las Tarifas fijándolo en un 15%.
- (4). Tampoco la Regla 13 determina la cuantía del Recargo, pero sí la Norma 0 de aplicación de las Tarifas que lo establece igualmente en un 10%.

el vendedor que la realice viene obligado al pago de un tanto por ciento de la cuota de fabricación o artesanía que corresponda, en la cuantía que señalen las Tarifas, salvo en los casos en que el epígrafe disponga otra cosa.

- adquirir los artículos de que se trate en cualquier punto del territorio nacional y tener, en la misma localidad donde se ejerza la actividad, locales exentos de licencia, dedicados exclusivamente a depósito de los géneros o efectos propios del comercio de que se trate, completamente cerrados al público y que solo sirvan para el surtido del respectivo establecimiento. Para gozar de este derecho será indispensable el conocimiento previo del Ayuntamiento correspondiente, en virtud de declaración expresa formulada por el interesado (1).

b) Venta en portal (art. 8 del RF):

La venta en portal permite (2):

- realizarla al por menor en el establecimiento o pieza de un edificio que recibe dicha denominación y sin que el público tenga acceso al interior del mismo.
- adquirir los artículos de que se trate en cualquier punto del territorio nacional y tener en la misma localidad donde se ejerza la actividad los mismos locales a que hemos aludido en el último punto de la venta al por menor, con las mismas obligaciones del interesado.

Ha de tenerse en cuenta, sin embargo, que el ejercicio de esta actividad no faculta para remitir mercancías a otras localidades, ni para realizar operaciones de giro distintas de las exigidas por el pago de las compras a proveedores.

(1). En el régimen común el conocimiento ha de ser por parte de la Hacienda (Regla 13 de la I.P.).

(2). Lo mismo establece la Regla 14 de la I.P.

c) Venta en puesto fijo (art. 9 del RF):

Esta actividad permite (1):

- llevarla a efecto al por menor en mesas, quioscos y similares.
- adquirir los artículos en cualquier punto del territorio nacional y tener en la localidad donde se ejerza, los mismos locales a que hemos aludido en los últimos puntos de la venta al por menor y en portal.

Tampoco permite esta actividad, al igual que ocurriría en la venta en portal, remitir mercancías a otras localidades, ni realizar operaciones de giro distintas de las exigidas por el pago de las compras a proveedores ni si quiera realizar operaciones de giro a otras localidades.

d) Venta en ambulancia (art. 10 del RF):

La venta en ambulancia permite (2):

- llevarla a cabo, sin establecimiento abierto y al por menor, transportando las mercancías el propio comerciante en caballerías o utilizando un solo vehículo de motor mecánico cuya carga máxima no exceda de 500 kgs. Si el vehículo empleado fuese de carga superior, se exigirá, además, una cuota de patente igual a la de venta al por menor de la mercancía objetos de tráfico, en la mayor base de población de la localidad donde se opere.
- adquirir los artículos y tener los locales en las condiciones que hemos señalado al hablar de la venta al por menor, en portal y en puesto fijo.

La venta en ambulancia tributa siempre por cuota de patente y solo podrá ejercerse por el propio industrial, -

(1). Véase la regla 15 de la I.P.

(2). En este punto el RF se apoya en la Regla 16 de la I.P. pero la amplía considerablemente en todo lo referente a la patente.

no facultando el ejercicio de esta forma de venta para realizarla más de dos días por semana en cada uno de los pueblos donde no se tenga domicilio fiscal, o donde no esten celebrándose ferias o mercados, ni para realizar operaciones de giro distintas de las exigidas por el pago de las compras a proveedores.

Las patentes a que venimos aludiendo, pueden ser para operar en territorio alavés o para operar en todo el territorio nacional, siendo expedidas en el primer caso, por el Ayuntamiento correspondiente y en el segundo por la Diputación que sin embargo, solo expedirá las patentes para operar en todo el territorio nacional a los vecinos alaveses.

La patente de venta en ambulancia es un documento personal que solamente autoriza a realizarla a la persona a cuyo nombre se halle extendido y que concuerda con su D. N.I.

La patente satisfecha en un Municipio de Alava da derecho al ejercicio de la actividad en toda la provincia, y la satisfecha en la Diputación surte efectos en todo el territorio nacional, siempre que el industrial que pase a operar en él satisfaga la diferencia de cuota a que haya lugar, si es que en éste último estuviera la más elevada.

Los alcaldes deben solicitar a la Diputación los certificados talonarios en blanco, necesarios para extender las patentes que autorizan a operar en territorio alavés.

e) Venta al por mayor (art. 11 del RF):

Este tipo de venta permite (1):

- realizarla para el surtido de los establecimientos y almacenes dedicados a la reventa o para el de empresas industriales de cualquier clase, si mediase contrato, y el de las Fuerzas Armadas (2).

(1). Véase la Regla 17 de la I.P.

(2). La Regla 17 añade el caso de la Marina Mercante.

- realizar todas las operaciones de venta al por menor.
- remitir desde el lugar del establecimiento o matrícula, por cualquier vía de comunicación, dentro del territorio nacional los artículos que hayan vendido, si la remesa es de cuenta del comprador, exigiéndose, en todo caso, además, el pago de un recargo del 10% sobre la cuota del epígrafe respectivo (1).
- la exportación e importación de las mercancías mediante el pago de la cuota correspondiente más un recargo del 5% siempre que no exista epígrafe especial para las respectivas operaciones de exportación (2).
- ordenar a los proveedores la remisión a los clientes de las mercancías vendidas en el punto de matrícula, establecimiento o almacén.
- efectuar las operaciones de giro exigidas por la específica actividad comercial de que se trate.
- adquirir los artículos y tener los locales en las condiciones que se han señalado al hablar de la venta al por menor, en portal, en puesto fijo y en ambulancia.

f) Importación (art. 12 del RF):

Esta actividad faculta para adquirir directamente bienes del extranjero, y no se exige licencia por este concepto, cuando se trate de importar artículos destinados al uso propio, ya tengan carácter particular, comercial o industrial. Este beneficio no alcanza, sin embargo, a los bienes de consumo destinados a ulterior enajenación, ni a las primeras materias a emplear en procesos productivos.

El pago de la cuota por el concepto de importación no exige del devengo de las que puedan corresponder ulteriormente por la manipulación, fabricación o comercio de las mercancías o artículos importados (3).

-
- (1). La Regla 17 no recoge el importe del recargo, pero es asimismo de un 10% (véase la Norma M. de aplicación de las Tarifas).
 - (2). Tampoco lo recoge la Regla 17, pero es también un 5% en el territorio común (Norma L de aplicación de las Tarifas).
 - (3). En idéntico sentido se manifiesta la Regla 18 de la I.P.

g) Exportación (art. 13 del RF):

La exportación permite (1):

- la venta de artículos exclusivamente con destino al extranjero.
- la remisión de los géneros o efectos con destino al extranjero, por cuenta propia o ajena.
- efectuar las operaciones de giro que exijan la específica actividad de que se trate.

h) Fabricación (art. 14 del RF):

La fabricación faculta para llevar a cabo las operaciones de transformación de un producto natural o artificial en otro, cambio de forma, mezcla, descortezo, -molturación, limpieza, clasificación, conservación, pintura, estampado, teñido y, en general, para someter los productos naturales o artificiales a manipulaciones, a fin de modificar su aspecto, propiedades, constitución o uso, empleando medios mecánicos, físicos o químicos o utilizando exclusivamente medios manuales, siempre que estas últimas operaciones no esten clasificadas fiscalmente como de artesanía incluyéndose también la captación y distribución de agua potable por tuberías (2).

La fabricación permite también la importación de las primeras materias necesarias mediante el pago de un 5% de la cuota correspondiente a su venta al por mayor, señalada en las Tarifas y la exportación de los productos y residuos de la fabricación. En todo caso están permitidas las operaciones de giro exigidas por la específica actividad industrial de que se trate (art. 15 del RF)(3).

Los artículos fabricados podrán venderse al por mayor y al por menor en el propio local donde radiquen las ins

(1). Asimismo se recoge en la Regla 19 de la I.P.

(2). Véase la Regla 20 de la I.P. y la Norma 4 de Aplicación de Tarifas.

(3). La Regla 21 recoge este punto pero sin especificar el importe del recargo, aunque es también del 5%.

talaciones, así como remesarse por cuenta propia o ajena.

De igual manera se pueden vender los productos fuera del local donde radiquen las instalaciones industriales si se paga el 25% en la venta al por mayor e el 50% en la venta al por menor de la respectiva cuota de venta - que señalen las tarifas y con arreglo a la población en que se efectuen, por todos y cada uno de los locales en que se realicen ventas, entendiéndose que éstas tienen lugar fuera del local industrial, cuando en otros, independientes de él, se reciban, entreguen, cobren o reembolsen los productos.

Por cada uno de estos locales de venta que figuren matriculados se podrá tener otro, completamente cerrado - al público y en el mismo Municipio, que estará exento - del pago de la cuota y destinado únicamente a depósito de productos y surtido de aquél.

Los productores y distribuidores de energía podrán - disponer de locales, fuera del ámbito de sus explotaciones industriales propiamente dichas, destinado únicamente a la formalización de contratos de suministros con - los usuarios.

Para disfrutar de estos beneficios, dice el art. 16 - del RF que será indispensable comunicarlo al Ayuntamiento donde se satisfaga la cuota de fabricación, si los - locales estan en el mismo Municipio, y a la Diputación en los demás casos.

Los fabricantes pueden renunciar a los beneficios que hemos señalado anteriormente (pagar el 25% o el 50% solamente) y disfrutar en cambio de exención para un solo almacén en las condiciones siguientes:

- los artículos fabricados o los subproductos se venden exclusivamente al por mayor.
- el almacén ha de estar situado fuera de la fábrica y dentro del Municipio donde aquella está enclavada.
- las ventas no podrán realizarse en la fábrica, no considerándose como tales ventas las entregas o expedi--

ciones directas de géneros hechos desde la fábrica y que no hayan sido objeto de contratación en ella.

- no han de venderse más artículos que los fabricados - mediante la utilización de los elementos que el indus
trial tenga inscritos o declarados.
- para disfrutar de esta exención es indispensable comu
nicarlo al Ayuntamiento donde se satisfaga la cuota -
de fabricación (1).

Mediante el pago del 50% de las cuotas que señalen las Tarifas, las fábricas podrán disponer de talleres dedicados exclusivamente a la conservación ordinaria de su -
equipo industrial, así como de medios de transporte propios y taller de confección de envases exclusivamente pa
ra atención de las necesidades de su explotación (2), se
gún establece el art. 18 del RF.

i) Contratación de obras (art. 20 del RF):

La contratación de obras permite la ejecución de una -
obra pública de cuenta y riesgo del contratista hasta -
el momento de su entrega, cualquiera que sea la forma de
contrato por el que se convenga la obligación, conside--
rándose obras públicas a estos fines las que sean de ge-
neral uso y aprovechamiento, y las construcciones desti-
nadas a servicios que se hallen a cargo del Estado, de -
la Provincia, de los Pueblos y de las Corporaciones, En-
tidades o Empresas de todo género, en los que el Estado,
la Provincia o el Municipio intervengan o participen por
medio de concesión, protección o en cualquier otra forma
directa o indirecta.

El destajo y la subcontrata se consideran contratacio-
nes de obras a efectos de la Licencia Fiscal (3).

(1). Todo esto lo recoge la Regla 22 de la I.P. que es bastan-
te más amplia que el RF en cuanto a requisitos formales -
se refiere.

(2). Es la Regla 24 de la I.P.

(3). Véase la Regla 26 de la I.P.

j) Contratación de suministros (art. 21 del RF):

La contratación de suministros autoriza para realizar - contratos de dicha clase con el Estado, la Provincia y el Municipio, con cualquiera de los Organismos o Cuerpos que de ellos dependan y con las Corporaciones, Entidades o Empresas de todo género, en las que el Estado, la Provincia o el Municipio intervengan o participen por medio de concesión, protección o cualquier otra forma directa o indirecta (1).

Se considera contrato de suministro a efectos de la Licencia Fiscal, aquel contrato por virtud del cual una - persona se obliga a entregar a otra, mediante precio en dinero o signo que lo represente, en plazos sucesivos y cuantía que, condicionada a las necesidades del adquirente, no puede fijarse de antemano más que en términos sujetos a rectificación, una pluralidad de objetos muebles, unidades métricas de agua, gas o electricidad u otras cosas susceptibles de ser medidas o contadas.

Hay que tener presente que el hecho de pagar L.F. por esta actividad no exime de la obligación de figurar matriculado y satisfacer la cuota por la actividad de venta - al por mayor en el epígrafe correspondiente mientras du- re el suministro y que los subcontratistas están sujetos al mismo régimen de tributación que los contratistas.

k) Contratación de servicios (art. 22 del RF):

La contratación de servicios autoriza a prestarlos, me-- diante remuneración a un tanto alzado y durante plazo de terminado, o mientras lo requieran las necesidades de - quien lo recibe o disfruta, al Estado, la Provincia, o - el Municipio, a cualquiera de los Organismos o Cuerpos - que de ellos dependan y a las Corporaciones, Entidades o Empresas de todo género, en los que el Estado, la provin- cia o el Municipio intervengan o participen por medio de

(1). Véase en idéntico sentido la Regla 27 de la I.P.

concesión, protección o en cualquier otra forma, directa o indirecta.

La Licencia Fiscal por este concepto no exime, al -- igual que establece la Regla 28 de la I.P. para el régimen común, de la obligación de estar matriculado en el epígrafe correspondiente, cuando el servicio de que se trate suponga el ejercicio de industria comprendida en las Tarifas.

l) Construcción (art. 23 del RF):

Esta actividad permite realizar edificaciones, montajes y trasiegos u ordenación de tierras y materiales, en - obras de arquitectura o ingeniería, no contribuyendo por el concepto de "construcción" quienes estando matriculados como vendedores se limiten a realizar el montaje o - instalación de géneros o efectos vendidos por ellos mismos, con la amplitud autorizada en los epígrafes respectivos de las Tarifas (1).

m) Artesanía (art. 19 del RF):

La artesanía faculta para la confección de objetos mediante la utilización de herramientas manuales, con reducido número de operarios y con sustancias naturales o artificiales, sin efectuar transformaciones químicas de primeras materias, ni utilizar máquinas movidas a motor, salvo cuando el epígrafe respectivo lo autorice expresamente. Se autoriza también a vender al por mayor y al + por menor y a remitir por cuenta ajena los artículos propios de la actividad.

También se permite importar primeras materias y exportar los productos elaborados, mediante el pago de un tan to por ciento de la cuota de venta al por mayor de las - mercancías de que se trate, siendo en cada caso, las pro pias Tarifas quienes digan el importe de dicho porcenta-

(1). De igual forma se manifiesta la Regla 29 de la I.P.

je (1).

Igualmente se puede tener una tienda separada del taller, en la misma localidad donde éste radique, que estará exenta del pago de cuota mientras se dedique exclusivamente a la venta de los géneros o efectos procedentes de la propia industria y no se realicen ventas en el taller.

Permita también, como es lógico, hacer las operaciones de giro que exija la específica actividad de que se trate.

n) Minera (art. 26 del RF):

Para la explotación minera se exige la licencia correspondiente a las labores que mediante la aplicación de las técnicas propias de la minería se realicen para extracción, preparación para concentración de riquezas en los minerales extraídos, depuración o clasificación de los mismos y demás operaciones similares, salvo cuando se trate de preparación de minerales realizada en facto rías industriales independientes, como, para el régimen común, establece la Regla 32 de la I.P.

Las mismas normas que hemos dado en el caso de los fa bricantes (véase apartado h) anterior) se aplican a las explotaciones mineras en orden a la venta de sus produc tos.

o) Servicios de acopio (art. 24 del RF):

Esta actividad faculta, igual que ocurre en el régimen común (2), para adquirir productos por encargo de otra persona y remitirlos al mandante por cuenta de éste, no autorizando en ningún caso el almacenamiento y venta de productos.

(1). La Regla 25 de la I.P. que contempla el caso de la artesanía tampoco cuantifica el importe de este tanto por ciento, remitiéndose a lo dicho en las Tarifas del I.I.

(2). Véase la Regla 30 de la I.P.

p) Otros servicios (art. 25 del RF):

La actividad de otros servicios permite únicamente prestarlos en la medida y amplitud consignados en los respectivos epígrafes de las Tarifas, no autorizando para suministrar, ceder o transferir mercancía de clase alguna, salvo cuando el epígrafe correspondiente lo autorice de manera expresa (1).

El art. 27 del RF, recogiendo lo que ~~dispone~~ el art. 5 del TR del Impuesto, establece que se consideran en todo caso, comprendidas entre las cantidades enumeradas como sujetas las siguientes:

- la venta de edificaciones, en su totalidad, por partes o por pisos, bien para viviendas o para locales de negocio, construídas directamente para tal fin. Se asimilaran los contratos de venta, los de arrendamiento con opción de compra; y a la construcción para la venta, la realizada por una sociedad que distribuya las partes o pisos entre sus partícipes.
- la división o segregación y la enajenación de terrenos - que tengan la consideración de suelos a efectos de la C. T.U. y los de división o adjudicación de los poseídos - por comunidades de bienes, excepto en este último caso, si se han adquirido por título hereditario.
- el servicio de transportes.

Añade el art. 27 del RF dos casos más de sujeción que - también recoge el art. 5 del TR y que entendemos no debían haberse recogido en el RF porque ya se enumeraron al hablar de la importación y de la minería. Estos casos son:

- la importación de toda clase de bienes, excepto la de artículos destinados a uso propio, no siendo aplicable esta excepción a los bienes de consumo destinados a ulterior enajenación, ni a las primeras materias a emplear en procesos productivos.

(1). Véase la Regla 31 de la I.P.

- las explotaciones mineras.

Todas estas actividades constitutivas del H.I. vienen especificadas en las Tarifas del I.I. que acompañan al R.F., - tributando las actividades no tarifadas de modo expreso, provisionalmente, en la forma que se establece en las Tarifas - (art. 29 del RF) (1).

B) Actividades no sujetas:

El art. 28 del RF las enumera y son las siguientes (2):

- la enajenación de bienes integrados en el activo fijo, - que hubiesen figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse, y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual periodo de tiempo.
- la salida material de mercancías de los depósitos o almacenes que, cerrados al público, tengan exentas de LF los contribuyentes, siempre que dicha exención sea consecuencia de operaciones de venta efectuada en el establecimiento o despacho abierto al efecto.
- la venta de los productos que puedan recibir en pago de - sus trabajos o servicios, los Médicos, Farmacéuticos, - Practicantes, Herreros y Maestros (3).
- la venta del grano que reciban por la maquila los industriales molineros, si limitasen su actividad a esta operación.
- la venta, dentro de la misma localidad, de granos, semillas u otros productos agrícolas y ganaderos procedentes del cobro de sus créditos, que puedan realizar los vendedores al por menor de tejidos, comestibles y productos - farmacéuticos, matriculados como tales en poblaciones de

(1). El art. 7 del TR dice lo mismo que el art. 29 del RF, añadiendo además, cuales son los criterios que prevalecerán en la confección de las Tarifas.

(2). Las mismas que cita el art. 6 del TR.

(3). El art. 6 del TR incluye también a los veterinarios.

menos de 4.000 habitantes que expendan a crédito, géneros o artículos de los que constituyen su comercio.

- las ventas al por menor o mayor que de sus productos hagan directamente los agricultores y ganaderos en el lugar de producción y las efectuadas en todo el territorio nacional, directamente y sin establecimiento o a través de - asociaciones oficialmente protegidas que no tengan por - fin la realización de lucro, y siempre que esten integra das por agricultores y ganaderos y se limiten a las ventas de los productos de sus asociados.
- las actividades realizadas por Comisionistas o Agentes - Comerciales con residencia fija o en ambulancia, cuando se limiten en sus operaciones a ofrecer, al comercio o a particulares, géneros o efectos de los industriales que representen por medio de su muestrario, anuncios o circu lares, facilitando noticias y catálogos para que se pue dan realizar los pedidos. Se entenderá, por el contrario, que no se limitan a realizar operaciones propias de Agen tes y Comisionistas, cuando reciban y entreguen los géne ros o efectos que ofrecen, o cobren o reembolsen su im-- porte.
- cuando se trate de venta al por menor, la realización de un solo acto u operación aislada.

C) Actividades exentas:

Según el art. 31 del RF están exentas de la LF del I.I.

(1):

a) La Iglesia Católica por las siguientes actividades:

- las realizadas por las Universidades Eclesiásticas y los Seminarios destinados a la formación del Clero.
- las que realicen los Colegios u otros centros de ense ñanza, dependientes de la Jerarquía Eclesiástica, que

(1). Son los mismos casos que, para el régimen común declara exentos el art. 9 del TR. En estas exenciones del régi men foral se requiere acuerdo expreso de la Administra ción concediendo la exención, igual que en el régimen - común.

tengan la condición de benéfico-docentes.

- la publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes, referente al Gobierno espiritual de los fieles y, también, su fijación en los sitios de cons^utumbre.

Todos los ingresos de entidades o personas eclesiásticas que no provengan del ejercicio de actividades religiosas propias de su apostolado, quedaran sujetas a tributación, en paridad de condición con las demás instituciones o personas.

- b) Los Ayuntamientos y Entidades Locales Menores, en cuanto las actividades determinantes del tributo sean de la especial competencia de la Corporación.
- c) las actividades a las que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales o de pactos solemnes con el Estado.
- d) el I.N.P., las Mutualidades Laborales y sus organizaciones federativas y de compensación económica y la Organización Sindical y sus Obras, en cuanto colaboren a la gestión de la Seguridad Social.
- e) la Cruz Roja Española.
- f) Las Cajas Generales de Ahorro Popular.
- g) la Comisaría del Seguro Obligatorio de viajeros y el Fondo Nacional de Garantía de Riesgos de la Circulación.
- h) la Fundación Generalísimo Franco-Industrias Artísticas Agrupadas.
- i) los concesionarios para la investigación y explotación de los hidrocarburos naturales, líquidos y gaseosos.
- j) los albergues, paradores y demás establecimientos de turismo explotados por el Estado.
- k) los establecimientos de enseñanza costeados con fondos del Estado, de la Provincia, o del Municipio, de Fundaciones esencialmente benéficas, aunque por excepción -

vendan los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza en el mismo establecimiento, siempre que el importe de la venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de primeras materias o el sostenimiento de la enseñanza en el mismo establecimiento (1).

- 1) aquellas actividades o modalidades de las minas que - por su naturaleza o características se consignan expresamente en las Tarifas del Impuesto.

Las Tarifas señalan en una tabla anexa a las mismas, las siguientes exenciones en las cuales no se precisa acuerdo de la Administración:

- venta en ambulancia de agua, obleas y barquillos, miel, artículos de hoja de lata, buñuelos y churros, limonadas, horchatas y otras bebidas refrescantes, fósforos, escobas, aserrín de madera, pajuelas, papel de cigarrillos, periódicos y otras menudencias semejantes.
- venta en ambulancia, sin emplear vehículos de motor mecánico, de huevos, frutas verdes, legumbres frescas, hortalizas, pescados y mariscos frescos, artículos de confitería y pastelería, vidrio ordinario, leñas y astillas, loza ordinaria, cacharros de barro cocido, aves y caza menor.
- compostura y vaciado de navajas, cuchillos, tijeras, etc. en ambulancia.
- ropavejero, limpiabota y quitamanchas en ambulancia.
- planchadoras y lavanderas a domicilio.
- peinadoras a domicilio o en su casa, sin operarios ni tienda.
- costureras, bordadoras, encajeras, zurzidoras y oficiales de modista y sastrería sin obrador ni tienda abierta y sin operarios de ninguna clase.
- matarifes de ganado en establecimientos destinados a tal efecto.

(1). Esta exención tiene que concederla en cada caso concreto la Diputación, de la misma forma que en el territorio

Estas exenciones vienen a ser practicamente las mismas que para el régimen común recoge la correspondiente ta
bla anexa a las Tarifas del Impuesto que rigen en di-
cho territorio.

D) Régimen de Presunciones:

La configuración del mero ejercicio de una actividad su-
jeta como H.I., plantea inmediatamente el problema de cuando
se puede decir que existe tal ejercicio. Aquí la conexión del
Derecho Fiscal con el Derecho Mercantil adquiere gran relevan-
cia, ya que, según el Código de Comercio, existe presunción le
gal del ejercicio del comercio desde que la persona que se -
proponga ejercerlo anunciase por circulares, periódicos, car-
teles, rótulos expuestos al público o de otro modo cualquiera
un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mer-
cantil.

En cuanto a la prueba del ejercicio de la industria el
art. 30 del RF dispone que podrá hacerse por cualquier medio
legal, y en particular por (1):

- declaración del interesado hecha espontáneamente o en -
acta de Inspección o expediente tributario.
- anuncios, muestras, rótulos o cualquier otro signo que
lo demuestre.
- relaciones facilitadas por las Aduanas y Oficinas Públi-
cas.
- relaciones obtenidas de los registros de mercancías de-
bidamente certificadas.
- declaraciones de industriales o comerciantes de la mis-
ma actividad, que ofrezcan las debidas garantías de fi-
delidad.
- informes de la Organización Sindical, Cámaras de Comer-
cio, Industria y Navegación, Asociaciones Profesionales
y demás instituciones oficialmente reconocidas.

común tiene que concederla el Ministerio de Hacienda.

(1). Idénticos medios de prueba recoge el art. 8 del TR.

2.2.- SUJETO PASIVO.

Son sujetos pasivos en la LF todas las personas físicas y jurídicas, tanto españolas como extranjeras, que realicen en la provincia de Alava, cualquiera de las actividades que originan el H.I. (1).

Igualmente tendrán la consideración de sujetos pasivos en esta modalidad del I.I. las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad separada o un patrimonio separado susceptible de imposición.

Al igual que sucede en el régimen común, no procede distinguir entre sujeto pasivo sustituto y contribuyente, pues los dos únicos casos en que surgía la figura del sustituto - han desaparecido, como hace notar RAMON DRAKE (2). Estos casos eran la actividad de contratación y las apuestas en espectáculos públicos, que han desaparecido por la OM. de 3 de julio de 1965 y que ya no recogen las Tarifas de la LF que se aplican en el régimen foral.

El art. 35 del RF recoge al igual que hace el art. 12 - del TR un supuesto de responsabilidad solidaria al establecer que en el arriendo o cesión de locales destinados a celebrar espectáculos, el propietario, arrendatario o subarrendatario responden solidariamente en el pago de la deuda tributaria - del empresario de dichos locales, salvo cuando se haya comunicado al Ayuntamiento correspondiente (3) el arrendamiento de los mismos, en el plazo de 30 días contados desde la formalización del correspondiente contrato y, en todo caso, antes de comenzar a ejercer la actividad respectiva.

También existen los casos de responsabilidad subsidiaria. El primero de ellos lo recoge el art. 66 del RF y se refiere a los casos de cesión o traspaso de negocio, en los

-
- (1). De igual forma se manifiesta el art. 11 del TR solo que refiriéndose al territorio nacional en lugar de a la - provincia de Alava solamente.
 - (2). DRAKE DRAKE, Ramón: "La Licencia Fiscal del I.I." en RDFHP núms. 65, 66 y 67, Madrid, 1966-67.
 - (3). La Administración, en el régimen común.

cuales el adquirente será responsable subsidiario del pago - de la deuda tributaria del cedente, sin perjuicio de las acciones que puedan corresponderle en Derecho para reclamar - donde y como proceda. En consecuencia, cuando ~~haya~~de recaudar se la contribución vencida y recargos impuestos legalmente a algún industrial que por haber cedido o ~~traspasado~~ su fábrica, almacén, obrador o tienda, pueda resultar insolvente al intentarse el cobro, y lo mismo cuando por igual motivo se ignore el nuevo domicilio del deudor, serán responsables durante un año del pago de aquella cuota y recargos quienes aparezcan - sucediéndole en la industria y en posesión del establecimiento.

De igual manera, son responsables subsidiarias las corporaciones y empresas de obras en general, de las cuotas que - por el ejercicio de su industria deban satisfacer los contratistas, subcontratistas o arrendatarios de obras y servicios que les afecten (art. 67 del RF).

A) Régimen especial de Sociedades:

El art. 33 del RF introduce una novedad que ignora totalmente el TR del I.I. y que consiste en que las Sociedades Anónimas, Limitadas y Comanditarias por acciones cuyo capital no nominal escriturado sea superior a 3 millones de ptas., cualquiera que sea su actividad, pagaran exclusivamente por L.F. del I.I., además de las cantidades que, en su caso, puedan corresponderles por los epígrafes 6141 (Venta de edificaciones, en su totalidad, por parte o por pisos, bien para viviendas, o para locales de negocio, construidas directamente para tal fin, por medio de contratistas, subcontratistas o destajistas), 9253 (Servicio de transporte de viajeros y mercancías en autobuses, ómnibus, automóviles, autocamiones, camionetas, tractores, motocarros y carretillas) y 9256 (alquiler de vehículos, con o - sin conductor, sin efectuar el servicio de transporte) en concepto de cuota fija irreducible y en cada uno de los Ayuntamientos en que ejerzan su actividad, las cantidades siguientes (1):

-
- (1). Tal y como apunta la Disposición Transitoria 3ª del RF - del Impuesto de Sociedades estas cantidades se pagan como cuotas fijas, en tanto no se declaren de aplicación con - carácter general para todo tipo de Sociedades cualquiera que sea su actividad, capital y forma social, las nuevas tarifas del I.I. a las que se hallen sujetas las personas físicas urídicas.

Hasta 5.000.000	2.000 ptas.
Más de 5.00.000 hasta 10.000.000 . . .	5.000 ptas.
Más de 10.000.000 hasta 25.000.000 . .	10.000 ptas.
Más de 15.000.000	20.000 ptas.

Aquellas entidades que tengan oficina, administración, gerencia o representación en territorio concertado, satisfaran en todo caso estas cuotas fijas del régimen especial de sociedades, aun cuando no operen en Alava.

Las Sociedades de hasta 3 millones de ptas. de capital que estando legalmente constituidas no ejerzan actividad alguna, pagaran en concepto de cuota fija irreducible, en el Ayuntamiento en que tengan constituido el domicilio social, la cantidad de - 1.500 ptas.

2.3.- BASE IMPONIBLE Y BASE LIQUIDABLE.

La BI es la expresión del HI, es decir, la valoración del HI. Debido a que en la LF el HI lo constituye el mero ejercicio de las actividades sujetas, la consecuencia inmediata que se obtiene es que no se determina BI alguna: cuando se ejerza una actividad se paga la cuota que viene señalada en la Tarifa pero - sin valoración previa alguna. Del mismo modo, y si tenemos en cuenta que el art. 33 de la Instrucción Foral General de Impuesto de Alava dice que la BL es el resultado de practicar en la BI las reducciones establecidas en el Reglamento de cada tributo, tampoco puede hablarse de BL, ya que si no hay BI (porque - el HI no admite cuantificación) tampoco puede haber BL (1).

2.4.- CUOTA TRIBUTARIA.

La cuota de L.F. se concreta directamente en las Tarifas - aplicables. Por consiguiente, no ha de determinarse la BI, ni - existe tipo de gravamen en su acepción legal, como ya hemos vis

(1). Debido a que la estructura de las Tarifas es idéntica en - el régimen común que en el foral, el argumento que acabamos de manejar para este último, es tambien aplicable para el primero.

to. Ello no obstante, la ley declara en qué cuantía pretende - que sean gravados los rendimientos netos y presuntos de cada - actividad imponible. Por ello, se podría decir que la BI ha - existido, pero al confeccionar las Tarifas, este es, en los es - tudios previos de elaboración de las Tarifas. Es decir, para - cada contribuyente, repetimos una vez más, no se determina su BI, no se le aplica tipo de gravamen alguno.

El RF no enumera, como hace el art. 13.3 del TR los prin - cipios a los cuales debe de acomodarse la fijación cuantitati - va de las cuotas (1) limitándose a decir que en las Tarifas, - además de la especificación tributaria de las actividades cons - titutivas del HI, se consignará la cuota correspondiente a cada una de ellas.

La cuota tributaria es, pues, la resultante de aplicar la Tarifa del Impuesto, o en su caso las cantidades que hemos ci - tado al hablar de las Sociedades (véase el apartado 2.2 de es - te Capítulo).

La Cuota de la LF tiene las siguientes bonificaciones, que recoge el art. 32 del RF:

a) Una bonificación del 95% para:

- las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas y - las entidades que, a efectos tributarios, esten equipa - radas a aquellas.
- la actividad de la enseñanza en cualquiera de sus gra - dos, pero sin que alcance la bonificación a los estable - cimientos dedicados al adiestramiento de chóferes, avia - dores, gimnasia, baile, equitación, esgrima, y otros - deportes.

b) Una bonificación del 50% para:

- los espectáculos artísticos o deportivos organizados -

(1). El art. 13.3 del TR da como principios dos: que la cuota - no deberá exceder nunca del 15% del beneficio medio presun - to de la actividad gravada y que cuando una sola actividad la constituyan la principal y otra u otras complementarias, la cuantía total de la cuota a satisfacer no podrá exceder de la que resultaría de sumar a la cuota de la actividad -

por Sociedades, Clubs y Federaciones constituidas en forma legal y permanente para el fomento y perfección de actividades artísticas, musicales y deportivas, si dedican a estos fines la totalidad de sus ingresos.

- los espectáculos deportivos de carácter aficionado, - siendo esta bonificación computable con la anterior (1).

2.5.- DEUDA TRIBUTARIA.

La Deuda tributaria está constituida por la suma de la cuota tributaria más los recargos siguientes (art. 36 del TR):

A) los recargos municipales que pueden ser dos clases (art. 38 del RF):

a) ordinarios, ya que los Ayuntamientos estan autorizados para girar un recargo ordinario de hasta el 35% de las cuotas que resulten, que será destinado a atenciones municipales, partidas fallidas y gastos de recaudación.

b) extraordinarios: los Ayuntamientos pueden solicitar a la Diputación que les autorice a establecer unos recargos extraordinarios transitorios sobre las cuotas de la LF confeccionando la correspondiente Ordenanza Municipal, que será elevada a la Diputación para su aprobación. Estos recargos se destinarán a:

- la realización de obras y mejoras urbanas.
- pago de intereses y amortización de empréstitos municipales.
- ejecución de obras de abastecimiento de aguas y alcan-

principal las de las complementarias indicadas que figuren expresamente tarifadas de manera independiente.

- (1). El art. 11 del TR recoge el tema de las bonificaciones en la cuota de la LF y además de las que recoge el RF añade una bonificación del 95% para las actividades ejercidas por empresas encuadradas en los sectores de interés preminente, para la instalación o ampliación de sus establecimientos industriales y para las nuevas industrias y actividades que se creasen de acuerdo con el Plan de Desarrollo Económico y Social. Esta bonificación es temporal, porque solo dura lo que dure el período de instalación. -

tarillado.

- ejecución de obras de construcción de viales.

B) el recargo provincial que se les impone a las patentes - de ambulancia destinadas a operar en todo el territorio nacional. El importe del recargo es del 38% de la cuota y queda en beneficio de los Ayuntamientos respectivos de acuerdo con la - vecindad del contribuyente (art. 39 del RF)

c) el recargo de la Cámara de Comercio, que es del 2%.

2.6.- BASES DE POBLACION.

En el régimen común son muy importantes a la hora de deter~~min~~inar la cuota de la LF las bases de población, porque según - sean estas bases la cuota será distinta en uno y otros casos - distinguiéndose, además, entre unas bases fijas y unas bases - especiales de población (1).

En el régimen foral tambien se recurre a las bases de población pero no se hace la distinción anterior, y se regulan solamente las bases fijas.

En este sentido el art. 43 del RF dice que las bases fijas de población se aplicaran únicamente para determinar las cuotas de los epígrafes que las tengan señaladas por clases y serán - las siguientes:

- Base 1ª: Municipio de Vitoria.
- Base 2ª: Municipios de más de 5.000 habitantes.
- Base 3ª: Municipios de menos de 5.000 habitantes.

La base de población será en todos los municipios de la - provincia la que corresponda con arreglo a la población de derecho que conste en el último censo general o parcial aprobado por el Gobierno, pero deduciendo los arrabales, barriadas y caseríos que disten más de 500 metros del casco urbano.

11. También añade el TR una bonificación, pero esta vez del 50% para Ceuta y Melilla y para Canarias una del 25% para los espectáculos que se celebren en dichas Islas y que es compatible con la del 50% que se concede a los espectáculos - artísticos y deportivos.

(1). Todo esto no lo contempla el TR, sino la Instrucción Provi~~nci~~onal del I.I. en sus Re las 6 ss.

Las industrias que se ejerzan dentro del casco de las - poblaciones y barrios arrabales y caseríos adjuntos contribuiran con arreglo a lo que acabamos de señalar, entendiéndose - por cascos no solo el núcleo principal, sino los citados barrios arrabales y caseríos que disten menos de 500 metros.

Las que ^{se} ejerzan en barrios, arrabales, y caseríos que distaten más de 500 metros del casco contando desde la última casa de éste por el camino o senda más corto, contribuirán con arreglo a la base inmediata inferior a la que corresponda a dicho casco.

Las que ^{se} ejerzan en barrios, arrabales y caseríos que distaten más de 1.500 metros del casco, contados en la forma que - queda dicho, contribuirán por la tercera, o sea la última de - las bases de población.

En los Ayuntamientos de Amurio, Llodio y Oquendo, en los que la población está diseminada en barrios y caseríos que por sí no constituyen entidades locales menores, se aplicará la base de población que corresponda a los núcleos principales que disten entre sí más de 500 metros, cada uno de los cuales será considerado a estos efectos como un pueblo o localidad.

Cuando en las Tarifas se empleen las expresiones de "punto", "lugar" o "centro", bien de producción o de ejercicio de alguna otra actividad, se entenderá por tal el término municipal del lugar de producción o del ejercicio de la actividad. - Las variaciones de bases de población surtirán efectos a partir del año económico siguiente a aquel en que se declare obligatorio un nuevo censo (art. 44 del RR).

2.7.- UNIDAD DE LOCAL Y DE INDUSTRIA.

A) Unidad de local:

El art. 37 del RF establece como el sujeto pasivo (a excepcción de las Sociedades que hemos visto tienen su propio régimen especial) ha de satisfacer las cuotas correspondientes a todas y cada una de las actividades que ejerza, exigiéndose tantas cuotas como actividades se realicen por el mismo sujeto pasivo en establecimientos o locales separados o en el mismo local,

o como sujetos pasivos ejerzan la misma actividad en establecimiento o local único (1).

Como vemos la unidad de local interviene en la formación del HI, tanto por exigirse una cuota por cada local como por producirse alteraciones en la cuantía de las cuotas cuando se ejercen diversas actividades en un mismo local.

Vamos a precisar este concepto de unidad de local viendo qué se entiende por locales separados.

Según el art. 40 del RF se consideran locales separados (2):

- los que lo estuviesen por calles, caminos o paredes continuas sin hueco de paso en estas.
- los situados en el mismo edificio o edificios contiguos, que tengan puertas diferentes para el servicio al público y se hallen divididos en cualquier forma perceptible, aún cuando para su dueño se comuniquen interiormente.
- los distintos departamentos o secciones de un local único, cuando esten divididos en forma perceptible, puedan ser fácilmente aislados y en ellos se ejerzan industrias distintas, aunque sea a nombre de un mismo dueño.
- los distintos pisos de un edificio, tengan o no comunicación interior, salvo cuando en ellos se ejerza una sola actividad industrial, comercial o de servicios por un solo titular.
- los puestos, quioscos y compartimentos en las ferias, mercados o exposiciones permanentes, siempre que se hallen aislados e independientes para la colocación y venta de los géneros, aunque existan entradas y salidas comunes a todos ellos.

La Diputación puede considerar también como locales separados los que, por parte de su titular sean objeto de una administración o de contabilidad distinta (3).

(1). Véase el art. 14 del TR del I.I.

(2). En este punto el RF reproduce lo establecido en la Regla 33 de la I.P.

(3). La Regla 33 entrega esta facultad de hacer de la presunción a "la Hacienda".

B) Unidad de industria:

El art. 40 del RF concluye con la siguiente norma de aplicación a los fabricantes: tratándose de fabricantes que efectúen la fase de fabricación en locales no situados dentro de un mismo recinto, se considerará el conjunto de todos como el de una sola fábrica, siempre que dichas fases no constituyan, por sí mismas, actividad que tenga señalada en las Tarifas tributación independiente (1).

2.8.- REGLAS DE SIMULTANEIDAD.

A) Ejercicio simultáneo de actividades comerciales:

Recogiendo lo dispuesto en la Regla 34 de la Instrucción Provisional del I.I., el RF establece, en su art. 41, que el contribuyente (salvo, naturalmente, las Sociedades que tienen su régimen peculiar, ya visto) ha de satisfacer las cuotas correspondientes a todos los apartados en que se encuentren comprendidas sus actividades dentro del respectivo epígrafe. Sin embargo, y como una excepción, cuando se trate de actividades comerciales ejercidas en un mismo local, que tenga asignada cuota atendiendo a bases fijas de población, el pago de Licencia de un apartado da derecho, además, a ejercer las operaciones comprendidas en otro u otros del mismo epígrafe, si la cuota que tiene señalada es de clase igual o inferior a la del apartado por el cual se tributa.

Al mismo tiempo se contempla en el art. 42 del RF el caso de actividades clasificadas en distintos epígrafes, y a tal respecto se determina, igual que hace la Regla 35 de la I.P. - para el territorio común, que cuando en un local único se realice por un mismo contribuyente la venta, al por mayor o menor, de diversos artículos comprendidos en distintos epígrafes de las Tarifas, se podrá simultanear la venta de ellos sin el pago total de las respectivas cuotas, según las siguientes normas:

-
- (1). El art. 40 del RF ha recogido en este punto lo mismo que la Regla 33 dispone en su último apartado; por tanto la norma vista para Alava sirve también para el territorio común.

a) Base primera de población:

Se tributará por todos y cada uno de los epígrafes de las Tarifas, exigiéndose íntegramente la cuota del que la tenga señalada más alta de entre las aplicables a los diversos artículos vendidos y además el 30% de la cuota, más elevada de cada uno de los otros grupos y el 10% de todas las cuotas restantes (1).

b) Base segunda de población:

Se paga íntegramente la cuota más alta entre las señaladas a los epígrafes en que estén comprendidas las industrias ejercidas, exigiéndose además, la cuota mayor de cada uno de los otros grupos, reducida a su 20% (2).

c) Base tercera de población:

La simultaneidad será total, pagándose solo la cuota correspondiente a la industria que la tenga señalada más elevada entre las ejercidas (3).

B) Ejercicio simultáneo por un mismo fabricante de varias actividades tarifadas:

Según el art. 17 del RF cuando un mismo fabricante ejerza simultáneamente varias actividades tarifadas, deberá satisfacer la cuota mayor que resulte procedente aplicar, más el 50% de las restantes, igual que en el régimen común (Regla 23 de la I. P.).

(1). En el régimen común, sin embargo, se exige además de la más alta, el 50% de la más elevada de los otros grupos y el 20% de las cuotas restantes.

(2). En el régimen común esta regla es la que se aplica a las Bases quinta, sexta, séptima y octava de población que oscilan entre 5.000 y 30.000 habitantes, y que equivalen a la Base segunda del régimen foral.

(3). Esta regla se aplica en territorio común a las bases novena y décima, que son bases de menos de 5.000 habitantes, que se corresponde con la Base tercera del régimen foral.

Sin embargo, cuando sean numerosas las cuotas a satisfacer, el contribuyente podrá instar al Ayuntamiento correspondiente que ~~ese~~ acuerde limitar el pago a un máximo de ocho actividades por factoría, que serán las actividades de cuotas más elevadas.(1)

2.9.- PERIODO IMPOSITIVO Y DEVENGO DE LAS CUOTAS.

El período impositivo coincidirá con el año natural, excepto cuando se trate de industrias de campaña, para las cuales el período impositivo alcanzará toda su duración, aunque comprenda parte de dos años naturales, sin que en ningún caso puede exceder de doce meses (2) (art. 45 del RF).

Por lo que respecta al devengo del tributo, vamos a diferenciar entre cuotas de L.F. ~~prorratables~~ o irreducibles (art. 46 del RF).

a) Cuotas prorrateables:

Estas cuotas se prorratean por semestres completos, - se exigen por recibo y se devengan por mitad el primer día de cada uno de los naturales o el del comienzo de la actividad, cualquiera que sea el número de días que se ejerza ésta dentro de cada semestre.

Sin embargo, en el año en que se inicie la actividad gravada con una cuota prorrateable, se devengará la del semestre que comprenda la fecha en que tenga lugar y en su caso, el siguiente, hasta finalizar aquel, aun cuando durante él se formule la declaración de baja en forma reglamentaria.

b) Cuotas irreducibles:

Las cuotas irreducibles se devengan íntegramente el primer día del año natural o, en su caso, el del comien

(1). En el régimen común coincide el número de ocho actividades, haciéndose la petición a la Delegación de Hacienda correspondiente.

(2). Véase en idéntico sentido el art. 18 del TR.

zo de la actividad, cualquiera que sea el tiempo de duración del ejercicio de ésta dentro del año, o campaña inferior a doce meses, y se exigiran generalmente de una sola vez.

Estas cuotas irreducibles pueden exigirse por recibo o por patente, las que se recauden por recibo podran fraccionarse por semestres cuando así lo acuerde el Ayuntamiento a petición del contribuyente y siempre que su cobro ofrezca garantías a la Administración (art. 47 del RF).

Por último, señalaremos que en aquellos casos en que las Tarifas no señalan una cuota fija, sino un coeficiente o módulo a girar sobre determinados conceptos, las propias Tarifas determinaran en cada caso el momento del devengo de las cuotas (1).

2.10.- REGISTRO Y MATRICULA INDUSTRIAL.

En cada Ayuntamiento se formará un Registro o lista general de contribuyentes en el que se comprenderá (art. 48 a 55 del RF):

- todas las personas físicas y jurídicas sujetas a tributar por la LF del I.I. y clasificadas en las Tarifas, con los elementos tributarios de que cada uno dispone.
- las Sociedades Anónimas, Limitadas y Comanditarias por acciones cuyo capital nominal escriturado sea superior a 3 millones de ptas y las que lo tengan inferior a dichas cifras (2).
- todas las personas físicas y jurídicas que ejerzan industrias no tarifadas de modo expreso, y que tributen provisionalmente en la forma que en las Tarifas se establece, hasta el momento en que la Diputación señale el nuevo epí

(1). El art. 46 del RF está reproduciendo el art. 19 del TR y, por tanto, no hay diferencias entre el régimen común y el foral.

(2). A efectos, naturalmente, de aplicarles el régimen especial de las Sociedades según superen o no tal cifra (véase apartado 2.2 de este Capítulo).

grafe que les corresponda.

- todas las personas físicas y jurídicas que ejerzan industrias exentas.

En estos Registros se haran constar, tanto las altas y bajas como los traspasos, traslados y variaciones de los elementos tributarios de los contribuyentes y las fechas en que se produzcan (art. 48 del RF).

Los Ayuntamientos de la provincia deben colaborar con la Diputación a la formación, conservación y puesta al día del Registro General de datos e información, aportando las de sus Registros Municipales, así como los que la Diputación pueda requerirles, siendo los datos de dicho Registro General utilizables por aquellos y por la Diputación, a través del Centro de Cálculo y Tratamiento de Información de Alava, según dispone el art. 49 del RF.

Juntamente con este Registro, es necesario para la exactitud del Impuesto formular anualmente en cada Ayuntamiento una Matrícula Industrial, en la que serán incluídas todas las personas o entidades sujetas al impuesto.

Seran los Alcaldes y Secretarios quienes, utilizando los datos del Registro Municipal o General, en su caso, confeccionaran para el día primero de enero de cada año la matrícula correspondiente, clasificando a cada contribuyente en el epígrafe o epígrafes que les correspondan y señalándole las cuotas que deba satisfacer, así como el recargo municipal, recargo de la Cámara de Comercio y Recargos especiales si los hubiera, aplicables sobre las cuotas, y reseñando los elementos tributarios de que dispone el contribuyente.

Una vez formada la Matrícula, los Alcaldes anunciarán su exposición al público mediante carteles fijados en los sitios de costumbre y su publicación en el Boletín Oficial de la Provincia, advirtiéndole que los contribuyentes que se creen agraviados por las cuotas que se les asignan o por mala clasificación, pueden reclamar ante el Ayuntamiento en el plazo de 15 días - contados desde la fecha de la exposición y que transcurridos dichos 15 días no será admitida ninguna reclamación.

En el caso de que existiese alguna reclamación, el Ayuntamiento dictará resolución en el término también de 15 días, comunicándola por escrito al interesado, con advertencia del derecho que le asiste de acudir en alzada ante la Diputación.

Cuando ha finalizado el plazo de exposición al público y se han resuelto, en su caso, las reclamaciones que puedan producirse, las Matrículas junto con la certificación del resultado de aquella, serán remitidas a la Diputación antes del día 15 de febrero de cada año.

La Diputación procederá al examen de la Matrícula y, de merecerlo, le prestará su aprobación por Decreto (art. 54 del RF), comunicándolo a la Alcaldía para que pueda procederse a la recaudación de las cuotas. De ofrecer reparos, se retornará la Matrícula para que sea rectificada, subsanando los defectos en el plazo prudencial que se señale.

Son motivos de reparo (art. 55 del RF):

- que la fijación de cuotas se haya hecho por bases distintas o por número de habitantes que no sea el que corresponde a la localidad.
- que resulte equivocada la partida de algún industrial o las sumas que compongan el total de la Matrícula, así como la no inclusión de algún contribuyente.
- que no hayan sido tenidas en cuenta las alteraciones a realizar como consecuencia de las reclamaciones de ~~agravio~~ resueltas con anterioridad.
- que no se hayan aplicado correctamente los recargos autorizados o que se haya omitido el obligatorio del 2% de la Cámara de Comercio.

La Matrícula, rectificada en lo que proceda, se remitirá a la Diputación para su aprobación, siendo esta comunicada a la Alcaldía para que pueda proceder a la exacción de las cuotas.

La Disposición Final Segunda del RF concede un plazo de seis meses contados a partir de la fecha de aprobación del Reglamento, para que los sujetos pasivos presenten declaración de rematriculación ante los Ayuntamientos respectivos a fin de

ser incluidos en los epígrafes de LF que les corresponda y - en el Registro y Matrícula del ejercicio 1976 que, como excepción, se presentaran para su aprobación en la Diputación dentro del mes de abril de 1976.

2.11.- DECLARACIONES DE ALTAS Y BAJAS.

Todas las personas físicas o jurídicas que ejerzan cualquier actividad que origine el HI deberán figurar matriculadas en el Ayuntamiento o, en su caso, en los Ayuntamientos en que aquella se ejerza.

Por consiguiente toda persona física o jurídica que se - proponga ejercer una actividad industrial, fabril, artesana, - comercial o de servicios, o introducir modificaciones en las - que ejerce, vendrá obligada a presentar con anterioridad en el Ayuntamiento o Ayuntamientos respectivos, una declaración de - alta, por triplicado, en la que constarán los elementos y circunstancias que constituyen y caracterizan el ejercicio de la actividad de que se trate y los demás actos que reglamentariamente correspondan. Tal declaración se efectuará por cada una de las actividades comprendidas en el mismo o diferente epígrafe de las Tarifas.

Quedan exceptuadas de lo dicho las declaraciones de alta de las Patentes para operar en territorio nacional, las del - epígrafe 6141 (venta de viviendas) en lo que se refiere a la - cuota variable y las de los epígrafes que por disposición de - las Tarifas hayan de ser exaccionadas directamente por la Diputación, cuyas altas o declaraciones debieran presentarse ante - ésta (art. 56 del RF).

Por lo que respecta a los epígrafes 9253 (servicio de transporte de viajeros y mercancías) y 9256 (alquiler de vehículos) las declaraciones de alta se presentan en los Ayuntamientos en que las personas físicas tengan su vecindad o las personas jurídicas su domicilio.

Los empresarios de espectáculos que tengan señalada en las Tarifas una cuota por función, presentaran sus declaraciones e ingresaran el importe de aquellas antes de dar comienzo las fun

ciones a que se refieran.

Los Ayuntamientos, por su parte, no admitiran ninguna solicitud de licencia de obras, sin que se acompañe a ella un - duplicado, debidamente sellado de la declaración presentada - por el constructor a efectos de licencia del I.I. (art. 57 del RF).

Los contribuyentes que hayan de cesar en el ejercicio de la actividad por la que figuren matriculados, o en alguno de - los epígrafes de dicha actividad, se hallan obligados a presentar, antes de la fecha en que se produzca el cese, la oportuna declaración de baja, por triplicado y expresando la causa de - ésta.

Cuando la baja fuese por fallecimiento del titular, el - art. 58 del RF establece que cumplirá dicha obligación, cual- quier persona de la familia del fallecido o que haya sido su dependiente o que tenga interés en la testamentaría; la presentación deberá hacerla tal persona dentro del mes siguiente al que ocurra el hecho.

En el momento en que presenten sus declaraciones, tanto - las de alta como las de baja, las personas físicas deberán justificar documentalmente sus circunstancias personales, y las - personas jurídicas su número de Identificación Fiscal (art. 59 del RF).

Los contribuyentes son responsables de cualquier inexactitud o falseamiento que se contenga en las declaraciones que - formulen, así como de las modificaciones que introduzcan en - los elementos y circunstancias de su actividad, antes o después de verificada la comprobación de dichas declaraciones, sin dar a la Administración cuenta inmediata.

2.12.- LIQUIDACION DE ALTAS Y BAJAS.

Una vez recibida una declaración de alta y previa compro- bación administrativa, se señalará al contribuyente, en el plazo de 15 días, el apartado o apartados de los epígrafes por - los cuales ha de contribuir y se girará la declaración corres- pondiente. Contra la clasificación que le hayan señalado, el -

contribuyente puede recurrir ante el Ayuntamiento en el plazo de 15 días, y contra la resolución de dicha Corporación puede dirigirse en alzada ante la Diputación en idéntico plazo de 15 días.

Contra el fallo de la Diputación no cabe recurso alguno (art. 61 del RF).

Cuando la declaración de alta lo sea de alguna actividad industrial, fabril, artesana, comercial o de servicios, no comprendida en las Tarifas, se le asignará la cuota provincial que señalan los epígrafes 9921 (si es fabricación), 9931 (artesanía), 9941 (comercio) y 9951 (servicios) (1) limitados al tiempo necesario para que la Diputación resuelva contra la clasificación definitiva.

En los partes de baja que no sean por cesión, venta o traspaso (ya que en estos casos no se produce otro efecto que el cambio de nombre en el Registro y Matrícula) la Administración practicará la liquidación referida al semestre siguiente a aquel en que se presente, excepto cuando se trate del primer ejercicio de la Industria, todo ello sin perjuicio de la actuación inspectora.

Siempre que la Administración tenga conocimiento documental del comienzo o cese del ejercicio de actividades gravadas, podrá proceder de oficio a la liquidación de las altas y bajas correspondientes, así como a la aplicación de las sanciones reglamentarias.

(1). Por el epígrafe 9921 se exige una cuota de 450 ptas. hasta cuatro operarios; por cada operario más, 112 ptas y - por cada C.V., además, 225 ptas. El epígrafe 9931 determina una cuota de clase 7ª que en una Base 1ª corresponde a 445 ptas., en una Base 2ª a 200 y en una Base 3ª a 100 pesetas. El epígrafe 9941 dice que la Cuota será de clase 13ª (1.138, 300 y 200 ptas. según Base 1ª, 2ª o 3ª). Por último, el 9951 establece 787 ptas. en Vitoria y 225 a las restantes poblaciones.

2.13.- LA RECAUDACION DEL IMPUESTO.

Una vez que se ha consignado en el Presupuesto Provincial el cupo para todos y cada uno de los Municipios de la Provincia, los Ayuntamientos procederan a la recaudación de las cuotas individuales valiéndose de los datos que se recogen en la Matrícula aprobada por la Diputación. Los Ayuntamientos responden directamente ante la Diputación de dicho cupo (art. 65 del RF).

Las Alcaldías respectivas obligaran a los contribuyentes cuyas cuotas de Licencia hayan resultado fallidas, al cierre - de su establecimiento o cese de su actividad, en tanto no satisfagan el importe del débito y las costas de apremio.

Los Alcaldes, al presentar para su aprobación las Matrículas anuales, acompañaran una relación de las cuotas de Licencia percibidas durante el ejercicio anterior por altas, patentes en ambulancia para operar en territorio alavés y en virtud de actos de inspección que se hayan realizado, para liquidar su importe a razón del 50% de las cuotas para la Diputación y otro 50% para el Ayuntamiento.

De igual manera, la Diputación practicará anualmente una liquidación, abonando a los Ayuntamientos el 50% de las cuotas de patentes para operar en todo el territorio nacional así como de las cuotas de licencia exaccionadas en virtud de actas - instruídas por la Inspección Provincial de Tributos.

2.14.- SANCIONES.

La falta de presentación, en la forma y plazos establecidos, de las declaraciones de alta u otras a que obliguen expresamente algún epígrafe de las Tarifas de L.F., cuando sea conocido el HI por los respectivos Ayuntamientos o en caso de requerimiento por parte de estos para regularizar la situación tributaria del contribuyente, será sancionada con multa de 500 a 2.000 ptas. según la importancia de las cuotas, más el 10% - de las cuotas y recargos que se deriven de la declaración que, además, deberán presentar los interesados (art. 70,1 del RF).

La presentación fuera de plazo de las declaraciones anteriores pero antes de que se produzca la intervención de los servicios de Inspección, se sancionará con multa del 10% de las cuotas y sus recargos o del incremento de cuotas y sus recargos, en su caso (art. 71.2 del RF).

La falta de presentación de las declaraciones de baja llevará aparejada la obligación de abonar las cuotas y sus recargos hasta que se formulan las mismas y surtan sus efectos reglamentarios.

Contra las sanciones impuestas por los Ayuntamientos cabe recurso ante el Presidente de la Corporación que las hubiese impuesto, pudiendo dirigirse en alzada contra el fallo de dicho Presidente ante la Diputación. El acuerdo de la Diputación será recurrible ante la Jurisdicción contencioso-administrativa.

2.15.- INSPECCION DE LA LICENCIA FISCAL.

La Inspección de la LF le corresponde indistintamente a la Diputación y a los Ayuntamientos, a través de sus respectivos servicios, reservándose la Diputación la alta inspección del tributo (art. 71 del RF).

La Inspección tiene por misión comprobar las declaraciones de alta y baja presentadas por los contribuyentes, así como las declaraciones de espectáculos, descubrir las ocultaciones y defraudaciones que pudieran producirse y asesorar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes tributarios y de sus relaciones fiscales con la Administración.

La tramitación y liquidación de las actuaciones inspectoras, así como la resolución de los recursos contra las liquidaciones, corresponderán, según los casos, a los Ayuntamientos o a la Diputación.

Los Ayuntamientos remitirán trimestralmente a la Diputación, copia de las actas instruídas por sus servicios de Inspección y de las liquidaciones firmes practicadas como consecuencia de las mismas, y, recíprocamente, la Diputación enviará a los Ayuntamientos respectivos, copia de las instruídas por los

suyos, a efectos de las inclusiones o modificaciones que procedan en sus Registros y Matrículas.

2.16.- RECURSOS CONTRA LAS LIQUIDACIONES DE LA LICENCIA FISCAL.

Contra las liquidaciones practicadas cabrá recurso ante el Presidente de la Corporación que las hubiese girado, previo ingreso de su importe, en el plazo de 15 días contados desde el siguiente al de la notificación.

Estos recursos serán resueltos en el plazo de un mes, transcurrido el cual sin haber sido fallados, se entenderá con firmada la liquidación girada.

Contra la desestimación tácita o expresa del recurso anterior se puede recurrir en alzada ante la Diputación en el plazo de 30 días a contar desde el siguiente al de la notificación de aquella o al de finalización del plazo de un mes a que hemos aludido en el párrafo anterior.

Los acuerdos de la Corporación serán recurribles ante la Jurisdicción contencioso-administrativa en el plazo y forma que se establecen para dicha Jurisdicción (art. 75 del RF).

3.- LA CUOTA DE BENEFICIOS.

El I.I. en su modalidad de Cuota de Beneficios constituye un impuesto a cuenta del General sobre la Renta de las Personas y se exacciona directamente por la Diputación, al contrario de lo que ocurre con la L.F. que la Diputación concertaba a su vez con los Ayuntamientos (véase el apartado 2 de este capítulo (1)).

3.1.- HECHO IMPONIBLE.

Constituye el hecho imponible el ejercicio de cualquier actividad que esté sujeta a gravamen por la Cuota de L.F. y cuya finalidad consista en la obtención de beneficios, siendo el objeto del gravamen los rendimientos ciertos o estimados que

(1). El art. 21 del TR del I.I. también le da carácter a la Cuota de Beneficios de Impuestos a cuenta del General sobre la Renta de las Personas Físicas.

se deriven de aquel ejercicio (arts. 77 y 82 del RF) (1).

A) Actividades sujetas:

El art. 78 del RF dice que una actividad industrial o mer-cantil está sujeta a Cuota de Beneficios, cuando las operaciones que la integran cierran un ciclo mercantil determinados resultados económicos. Por tanto, quedan excluidos del concepto de actividad gravable las simples operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada o salida de géneros, etc. y en general todos aquellos que por sí solos no determinan pérdidas o beneficios. En tales casos, estas operaciones aisladas se incluirán con la actividad que efectivamente produzca los resultados económicos (2).

B) Actividades exentas:

Estan exentas las actividades ejercidas por personas físi-cas que reunan estas dos circunstancias:

- que la cuota de Licencia que grave su actividad no tenga señalado en las Tarifas un importe anual de 1750 ptas. y
- que, además, su volumen de operaciones no sea superior a la cifra de 500.000 ptas anuales (3).

Estas limitaciones por razón de la cuantía les son aplica**ble**s a los comerciantes de venta al por menor que ejerzan su actividad en entidades locales menores, pero no cuando los ejerzan en el Ayuntamiento de Vitoria. También quedan exceptuados

-
- (1). En idéntico sentido se manifiestan los arts. 22 y 28 del TR del I.I.
 - (2). Hay plena coincidencia en lo que a actividades exentas se refiere entre el régimen común y el foral, cosa que puede comprobarse viendo el art. 23 del TR.
 - (3). El TR en su redacción originaria (art. 22.2) ponía los lí-mites en 1.500 ptas. de LF y 300.000 ptas. de volumen de ventas. Sin embargo, la Orden de 9 de mayo de 1975 (BOE. de 26 de mayo de 1975) elevó los topes a 2.250 ptas. y - 500.000 ptas. respectivamente; el RF ha recogido, pues, esta innovación pero solo en cuanto a las ventas, manteniendo más bajo el límite por lo que se refiere a la LF aunque incrementado en relación con la redacción originaria del TR.

de estos límites la venta al por menor de combustibles líquidos y lubricantes (art. 77 del RF).

El RF recoge también en su art. 79 un caso de exenciones que estableció el Decreto 1049/1968, de 27 de mayo (BOE. del 28 de mayo de 1968) y que consistió en declarar exenta de la Cuota de Beneficios a la actividad de la enseñanza en cualquier grado de sus grados, si bien esta exención no alcanza a los establecimientos dedicados al adiestramiento de chóferes, aviadores, gimnasia, baile, equitación y similares (1).

3.2.- SUJETO PASIVO.

Son sujetos pasivos de la Cuota de Beneficios (art. 80 - del RF) las personas físicas, tanto españolas como extranjeras, sujetas a la cuota de Licencia por las actividades que ejerzan y no esten exentas, con lo cual se sigue idéntico criterio que en el régimen común (2).

El art. 81 del RF, reproduciendo el art. 27 del TR dice - que si una persona física aparece como titular de varias actividades, será gravada con tantas cuotas como actividades ejerza.

Las Sociedades y entidades jurídicas sujetas al Impuesto General sobre la Renta de Sociedades no están sujetas a la Cuota de Beneficios, y en el Impuesto Industrial, solo tributan - en la Cuota Fija o Licencia Fiscal, con arreglo a su régimen - especial (véase el apartado 2.2 de este Capítulo).

Sin embargo, en este punto surge una diferencia entre el régimen común y el foral. Mientras que en aquel a las Sociedades y Entidades Jurídicas les son estimados los rendimientos - (a efectos del Impuesto de Sociedades) en concurrencia con las personas físicas que ejerzan la misma actividad que tales personas jurídicas (3), en el régimen foral esto no ocurre, porque en dicho régimen no existe la estimación objetiva en el Impuesto de Sociedades (art. 20 del RF del Impuesto de Sociedades) y

(1). También el art. 25 del TR ha recogido esta exención del Decreto 1049/1968.

(2). Véase el art. 26 del TR.

(3). Así lo establece el art. 24 del TR del I.I.

la BI del impuesto se determina por estimación directa o por el Jurado. Esto significa que no se evalúan los rendimientos de las personas jurídicas juntamente con los de las personas físicas dentro de la estimación objetiva del I.I.

En el art. 109 del RF se recogen unos supuestos de responsabilidad solidaria al decir que las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por contribuyentes sujetos al I.I., serán exigibles solidariamente al transmitente o cedente y a quienes les sucedan o se subroguen tácita o expresamente por cualquier título o concepto en la respectiva titularidad, sean éstas personas físicas o jurídicas.

Debido a ello, el que pretenda adquirir la titularidad referida tiene derecho a solicitar de la Administración (previa la conformidad del titular en aquel momento) una certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias, de tal modo que en el caso de que la certificación se expidiese con contenido negativo o no se facilitase en el plazo de 2 meses, el presunto adquirente queda exento de responsabilidad.

Tampoco debemos olvidar que los bienes y derechos transmitidos o cedidos quedan afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades que procedan de liquidaciones practicadas o no y que correspondan a los tributos que graven tales negocios, explotaciones o actividades que hubieran sido objeto de traspaso, cesión o transmisión por cualquier título o concepto a otras personas físicas o jurídicas, por derivación de la acción administrativa y tributaria.

3.3.- BASE IMPONIBLE.

Al igual que en el territorio común (1) constituyen la BI de la Cuota de Beneficios los rendimientos ciertos o estimados de cada actividad sujeta a tributación y obtenidas en el período de imposición.

(1). Véase el art. 28 del TR del I.I.

Para determinar esos rendimientos se deduciran de los ingresos brutos de la actividad, obtenidos durante el período de la imposición, los gastos necesarios para la obtención de -- aquellos, los de administración, conservación, reparación y - amortización de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos (art. 83 del RF) (1).

A) Ingresos:

Como normas particulares en relación con los ingresos, el art. 84 del RF establece que deben incluirse entre los mismos las subvenciones del Estado o de las Corporaciones administrativas que tengan carácter de garantía de interés o de otro modo contribuyan a los rendimientos de las actividades gravadas por el Impuesto.

No se computaran entre los ingresos aquellos que provengan de plusvalías, inversiones de tipo patrimonial y resultados de operaciones que no tengan fiscalmente la consideración de actividades o hechos gravados por la Cuota de Licencia (art. 85 del RF) (2).

B) Gastos:

Los gastos se dividen en deducibles y no deducibles, planteándose en este punto una diferencia entre el régimen común - y el foral. Esta diferencia consiste en que mientras que en el art. 32 del TR se recogen todos los gastos que tiene el carácter de deducibles, en el régimen foral se produce una total remisión al Impuesto de Sociedades y, así, el art. 86 del RF establece que tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos las que se recogen en el art. 16 del Reglamento - del Impuesto de Sociedades, siempre y cuando tales gastos sean de aplicación a las personas físicas y siempre que se cumplan las condiciones y requisitos que para su deducibilidad se esta

(1). Lo mismo establece el art. 29 del TR del I.I.

(2). Los arts. 84 y 85 del RF son réplica exenta de los arts. 30 y 31 del TR del I.I.

blecen en el referido art. 16 del Reglamento Foral del Impuesto General (véase el apartado 6 D) del Capítulo XIII).

Por lo que respecta a los gastos no deducibles los recoge el art. 87 del RF y son los siguientes (1):

- las cantidades que se destinen al aumento del capital - afecto a la actividad gravada, ya sea por asignación a las cuentas representativas del mismo, a la amortización de deudas, a la ampliación del negocio o al saneamiento del activo (2).
- las cantidades destinadas a restablecer en cuantos valores que hubieran sido amortizados.
- las multas y sanciones gubernativas, así como las sanciones y recargos en virtud de actas de Inspección o ingresos fuera de plazo, que recaigan sobre los Impuestos (3).
- los donativos en favor de terceros, siempre que no esten exigidos por la explotación de la actividad gravada, considerándose donativo a estos efectos el pago con cargo a beneficios de los impuestos que el sujeto pasivo está obligado a retener (4).
- las cantidades que se destinen al pago de las cuotas de este Impuesto, tanto en su forma de cuota de Licencia como de Beneficios.
- Las remuneraciones de toda índole de los capitales pertenecientes al titular de la empresa o a las personas cuya administración le esté legalmente confiada y las retribuciones de servicios prestados en ella por el titular, es-

(1). En el régimen común los enumera el art. 33 del TR y esencialmente coinciden con los del régimen foral.

(2). Lógicamente se exceptúan las amortizaciones que el art. 16 del RF del Impuesto de Sociedades considera como deducibles.

(3). Estos gastos no deducibles los silencia el art. 33 del TR pero tampoco se deducen en el régimen común debido a su carácter sancionador.

(4). El RF suprime la facultad que el art. 33 del TR entrega al Consejo de Ministros para declarar exceptuados de lo dicho a las donaciones extraordinarias que hagan los contribuyentes con destino a suscripciones de carácter nacio

posa e hijos menores no emancipados (1).

- las cantidades asignadas a los partícipes en cuenta.
- las cantidades destinadas a cuenta nueva.

G) Compensación de pérdidas:

Los sujetos pasivos, independientemente del régimen de estimación de BI a que estuviesen sometidos, pueden deducir las pérdidas experimentadas en un ejercicio, que sean debidamente comprobadas, en las BI de los cinco ejercicios siguientes a aquel en que se produjeron, pero siempre que tales pérdidas correspondan a la actividad gravada y no se deriven de amortizaciones por coeficientes superiores a los máximos autorizados.

Esta compensación se practica solamente previa solicitud del interesado a la Diputación, en la medida en que dichas pérdidas no hayan sido compensadas en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas que corresponda al ejercicio en que se produjeron, y cuando las pérdidas resulten acreditadas mediante contabilidad ajustada a los preceptos legales (art. 88 del RF).

Se sigue, pues, el mismo criterio que el art. 34 del TR del I.I. establece para el régimen común.

3.4.- REGIMENES DE DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE.

La BI se puede determinar, al igual que en territorio común, mediante los regímenes de estimación objetiva, directa y por el Jurado de Estimación.

A) Estimación objetiva:

El régimen de estimación objetiva se aplicará con carácter general y se presumirá por los contribuyentes que no renuncien expresamente al mismo (art. 90 del RF), dentro del primer

nal patrocinadas expresamente por el Gobierno o a Organismos del Estado para fines propios de la misión que a éste corresponda desarrollar.

- (1). El TR no especifica los casos de esposa e hijos menores no emancipados limitándose a hablar de "personas cuya administración le esté legalmente confiada" al titular de la empresa.

mes de cada período impositivo, con referencia a las cuotas a devengar el último día de ese mismo ejercicio, en escrito dirigido a la Diputación (1).

La determinación de la BI en este régimen se realizará - por el sistema de evaluación global para cada una de las agrupaciones sometidas a gravamen, mediante los oportunos estudios económicos, o por el sistema de estimación objetiva singular de bases (art. 92 del RF).

La evaluación global de las BI en la Cuota de Beneficios se efectuará por las Comisiones de Evaluación (véase el apartado 2 del capítulo VII de esta tesis) y la imputación individual será realizada por los representantes de la Agrupación Sindical correspondiente, constituidas en Comisión Ejecutiva o, en su defecto, por la Oficina Gestora del Impuesto.

La estimación objetiva singular de bases, por su parte, - se aplicará en los casos que la Diputación señale y con arreglo a los signos, índices o módulos que oportunamente determine.

Los contribuyentes que sean alta en un ejercicio, podrán presentar al mismo ^{tiempo} que la declaración de alta pertinente, la renuncia al régimen de estimación objetiva, en la Sección de Impuestos Directos de la Diputación.

Se entenderá que una persona física ha renunciado al régimen de estimación objetiva respecto a todas sus actividades gravadas en este Impuesto, no solo cuando hubiese formulado - en tiempo y forma las respectivas renunciaciones, sino también en el caso de que lo hiciese respecto a alguna de ellas.

La Diputación puede operar respecto a la estimación objetiva de dos maneras:

- disponiendo la aplicación obligatoria del régimen de evaluación objetiva a las evaluaciones que específicamente determine.
- excluyendo del régimen de estimación objetiva a las per-

(1). En el régimen común el referido escrito se dirige al Administrador de Tributos de la Delegación de Hacienda respectiva.

sonas físicas que ejerzan determinadas actividades, o cuyo volumen anual de operaciones haya superado o supere en lo sucesivo la cifra de 25 millones de ptas. o cuya BI exceda de 300.000 ptas. o satisfaga cuota de Licencia Fiscal por tres o más epígrafes (1).

En el caso de que opte por practicar estas exclusiones, las mismas surtirán efecto en el ejercicio siguiente a aquel en que se incida en las circunstancias que motivan la exención, siendo la Jefatura de Hacienda quien, previo informes de la Inspección Provincial de Tributos, acordará las exclusiones procedentes dentro de los 30 días siguientes a la fecha de aprobación de la imputación individual.

Las exclusiones se les comunicaran al contribuyente y a la agrupación gremial a la cual pertenezca, siendole determinada su BI por el régimen de estimación directa.

B) Estimación directa:

Las BI determinadas por este régimen se deducen de la contabilidad del contribuyente, ajustada a los preceptos del Código de Comercio u otros especiales (art. 91 del RF).

El contribuyente sometido a este régimen debe presentar en la Diputación dentro de los cuatro primeros meses de cada año y con referencia al ejercicio económico inmediato anterior, los documentos siguientes:

- Declaración de resultados con arreglo al modelo oficial.
- Balance autorizado.
- Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- Detalle por concepto de Gastos Generales.
- Detalle de la Cuenta de Contribuciones e Impuestos.

(1). En territorio común quedaban excluidas en un principio (C.M. de 25 de noviembre de 1967 y 27 de noviembre de 1968) las empresas que tuviesen un capital fiscal superior a 100 millones de ptas. y el volumen de operaciones superior a 300 millones. Posteriormente la CM. de 30 de diciembre de 1968 pone los límites en que el capital fiscal exceda de 100 millones o el volumen de ventas supere los 200 millones. Por último, la Orden de 28 de diciembre de 1973 excluye de la estimación objetiva a todas las empresas que hayan superado los 50 millones de ptas. de volumen anual de operaciones.

En caso de omisión o falseamiento en las cuentas de una operación por parte del contribuyente que haya optado por el régimen de estimación directa, la BI que se le determine por dicho régimen no podrá ser inferior a la que le resultaría - si se le aplicase la estimación objetiva (1).

La falta de presentación de declaraciones cuando medie requerimiento por parte de la Administración, será sancionada con multa de 500 a 5.000 ptas. siendo impuesta por el Presidente de la Corporación, previo informe de la Comisión de Hacienda y Patrimonio.

En caso de que no sea atendido el requerimiento la sanción será del duplo al triplo de la inicialmente impuesta, - correspondiendo a la Corporación el señalamiento de la misma.

C) Estimación por el Jurado de Estimación:

La competencia del Jurado de Estimación de Alava es doble (art. 96 del RF).

- por un lado, se extiende a la determinación de BI mediante la apreciación en conciencia, como un régimen subsidiario de las de estimación directa y objetiva.
- a la resolución de los controversias que sobre cuestiones de hecho puedan producirse entre la Diputación y - los contribuyentes derivadas de la aplicación del régimen de Previsión para Inversiones, del de la Reserva de Exportación y de las relativas al Apoyo Fiscal a la Inversión, Regularización de Balances y aplicación de la - Cuenta de Regularización.

En el régimen de estimación directa le corresponde al Jurado de Estimación determinar las BI cuando el sujeto pasivo incumpliese sus obligaciones de forma que impida la debida - aplicación del referido régimen, y en particular:

- cuando no se presenten o exhiban las declaraciones, libros o documentos obligatorios.

(1). Lo mismo dice el art. 37.3 del TR.

- en los casos de resistencia, excusa o negativa a los requerimientos legítimos hechos por los funcionarios en--cargados de practicar las comprobaciones.
- si los sujetos pasivos no llevasen la contabilidad pre--vista para los que opten por la estimación directa.
- cuando se aprecie omisión o falseamiento en la contabi--lidad de una o más operaciones.
- cuando exista presunción fundada de que los datos conta--bles no se ajustan a la realidad de los hechos económi--cos.

En el régimen de estimación objetiva, corresponde al Ju--rado de Estimación señalar las BI a aquellos contribuyentes - que no han sido incluidos en la evaluación global y cuyas ac--tividades hayan sido conocidas por acción investigadora (art. 98 del RF).

3.5.- BASE LIQUIDABLE.

La BL es la diferencia que resulte al disminuir de la BI las reducciones establecidas bien con carácter general o bien a solicitud de los interesados.

A) Reducciones de carácter general:

El art. 99,1 del RF determina que la BI de cada sujeto - pasivo será objeto de una reducción anual de 45.000 ptas. que será prorrateable por meses completos si el período de imposi--ción fuese inferior a un año aplicándose la reducción solo una vez en el caso de ejercer más de una actividad (1).

Esta reducción se elevará a una cifra igual a la del mí--nimo exento del IRTD (es decir, 250.000 ptas) (2), también pro--rrateable por meses, cuando el sujeto pasivo se halle clasifi--cado en las secciones de artesanía, fabricación, comercio y -

(1). En este punto el RF recoge algunos puntos de los expues--tos por la Circular de 15 de diciembre de 1964, que dió instrucciones para la práctica de la reducción en el te--rritorio común.

(2). Véase el apartado 4.2 A) del Capítulo X de esta tesis.

servicios y reuna las siguientes condiciones (art. 99.2 del - RF).

- que el titular del negocio sea el cabeza de familia y se dedique a él única y exclusivamente.
- que tenga un solo establecimiento abierto.
- que no se halle matriculado en más de un epígrafe de la LF, excepto que se trate de maquinaria auxiliar.
- que no tenga personal a su servicio incluido en el régimen general de la Seguridad Social.
- que las ventas, tratándose de comerciantes, se realicen únicamente al por menor.
- que se satisfaga licencia fiscal por un solo vehículo, en el caso de industriales del transporte.

Aquí tenemos ya, una diferencia sustancial con el régimen común, puesto que en este se establece la reducción que estamos analizando en 30.000 ptas. que es igualmente prorrateable por meses completos (si el desarrollo de la actividad corresponde a un período inferior a 12 meses) y que solo se reduce una sola vez si el sujeto pasivo ejerce más de una actividad (se aplica la reducción en la actividad que haya tenido en el ejercicio anterior una BI más elevada).

Como vemos la diferencia estriba en el importe de la deducción, que es superior en el régimen foral y que además puede incrementarse si se dan las circunstancias señaladas, mientras que en el régimen común la cifra de 30.000 ptas. es siempre constante.

Entendemos que el RF se adapta mucho mejor que el TR a lo que establece la Exposición de Motivos de la Ley de 11 de junio de 1964, al justificar la reducción en cuestión en base a la especial naturaleza de los beneficios de las empresas de carácter industrial, que sin ser en absoluto asimilables a los rendimientos del trabajo personal, tienen una calidad humana que no puede pasar desapercibida ante el I.I.

Es decir que se ha querido practicar una reducción general en el I.I. equiparable a la que se practica en el IRPF, -

por considerar que el empresario individual tambien es un trabajador aunque por cuenta propia. Por esto, decimos que el RF se amolda mucho mejor al espíritu de la reducción, haciendo más acusada la relación entre el importe de la misma y las que se aplican en el IRTP.

B) Reducciones por solicitud de los interesados:

Se trata de dos reducciones; la Reserva para Inversiones de Exportación y el Fondo de Previsión para Inversiones (que son las mismas reducciones que se aplican en el territorio común)

a) Reservas para Inversiones de Exportación:

El beneficio fiscal que se concede consiste en reducir la BI con las dotaciones que en cada ejercicio destinen las empresas exportadoras de los beneficios obtenidos a constituir esta Reserva, determinando la Diputación los sectores afectados, la forma y cuantía de la reducción y el régimen de materialización de las disponibilidades de la Reserva y el de su aplicación (1).

Esta reducción es compatible con la del Fondo de Previsión para Inversiones, a cuyo régimen se asimilará, si bien las dotaciones a dichas reservas se sumaran a los beneficios retirados de la empresa para determinar el límite de dotación a dicho Fondo (art. 100 del RF).

Las dotaciones a las Reservas para Inversiones de Exportación tienen que aplicarse dentro de los dos ejercicios siguientes, y si transcurre dicho plazo sin que se produzca dicha aplicación las dotaciones realizadas se integraran en la BI del ejercicio correspondiente (2).

-
- (1). Esta determinación es la misma que se aplica para el caso de la reserva para Inversiones de Exportación en el caso del Impuesto de Sociedades y a él nos remitimos (véase el apartado 7.1 del capítulo XIII). En el territorio común se aplican las CO.MM. de 25 de junio y 17 de diciembre de 1965, así como el Decreto de 22 de agosto de 1970.
- (2). Véase el art. 51 del TR y se observará como el RF lo reproduce literalmente.

b) Fondo de Previsión para Inversiones:

También se reducirá la BI en las dotaciones que las empresas individuales, cualquiera que sea la actividad a - que se dediquen, destinen ~~de~~ sus beneficios, en cada ejercicio, al Fondo de Previsión para Inversiones, siempre que cumpla las condiciones siguientes (art. 101 del RF):

- que la Contabilidad se ajuste a los preceptos legales y reglamentarios en la materia.
- que el importe de la dotación no exceda del 50% de la - BI de la actividad en el ejercicio de que se trate.
- que la BI no sea inferior al 6% de la diferencia entre el activo real y las obligaciones para con tercero, salvo que hubiese sido debidamente regularizado el Balance con arreglo a los preceptos legales.
- que no sea minorado el capital de la actividad ni la - cifra del F.P.I. durante el transcurso del ejercicio - (1).

El RF, en su art. 102, remite a lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto de Sociedades para todo lo referente a la materialización, contabilización, disposición y amortización del FRP, cosa que no hace el TR que en los arts. 53 a 63 regula todo lo referente al FPI (2).

3.6.- CUOTA TRIBUTARIA.

La Cuota Tributaria se obtiene aplicando el tipo de gravamen del 15% a la BL (3), pudiendo no obstante, la Diputación - aplicar los tipos de gravamen vigentes para Sociedades, cuando la actividad figure a nombre de más de un titular o exista pre

-
- (1). Exactamente igual que el art. 101 del RF es el art. 52 - del TR.
 - (2). El F.P.I. lo analizaremos, pues, en el Impuesto de Sociedades (véase el apartado 7.2 del capítulo XIII).
 - (3). En territorio común el tipo aplicable es del 20% (art. 64 del TR).

sunción fundada de que aquella es ejercida por una sociedad, comunidad de bienes o herencia yacente (1).

3.7.- DEUDA TRIBUTARIA.

Según establece el art. 104 del RF la Deuda Tributaria se obtiene deduciendo de la Cuota Tributaria, la cuota de la LF - que corresponda a la actividad gravada, aplicándose sobre la - cuota líquida un recargo del 2% para la Cámara Oficial de Comercio e Industria.

En el régimen común sin embargo, hay una deducción más a aplicar y es el ingreso a cuenta que todo contribuyente debe - realizar durante el mes de junio de cada año si se encuentra en estimación objetiva (será 1/3 de la cuota fijada en la Evaluación Global anterior) y durante los primeros cuatro meses del - ejercicio si está en estimación directa (su cuantía será la que resulte de la autoliquidación que sobre los resultados obtenidos durante el último ejercicio, se practique y presenta en esas fechas), ingreso a cuenta que no se realiza en el régimen foral cuando se está en estimación objetiva, pero sí cuando se trata de la estimación directa, pues como ya hemos dicho al hablar de la misma (véase apartado 3.4 B) de este capítulo) el contribuyente sometido a este régimen debe presentar su declaración dentro de los cuatro primeros meses de cada año. El ingreso que - realiza en este momento tiene el carácter de ingreso a cuenta - hasta que se produzca la posterior actuación inspectora de comprobación e investigación (2).

Por tanto, cuando proceda realizar ingreso a cuenta, la - Deuda tributaria será igual a la Cuota tributaria menos el recargo del 2% para la Cámara Oficial de Comercio e Industria - (aplicado sobre la cuota líquida) y menos el ingreso a cuenta realizado.

(1). Esta presunción no la contempla el TR del I.I.

(2). Precisamente en el TR ha aparecido un art. 69 creado por - Decreto 638/1970, de 5 de marzo (BOE. de 14 de marzo), en el que impone a los sujetos pasivos que esten en estimación directa la obligación de practicar una liquidación a cuenta al tiempo que presenten sus declaraciones.

3.8.- PERIODO IMPOSITIVO Y DEVENGO DE LA CUOTA.

El período impositivo coincide con el año natural, según establece el art. 105 del RF (1) y la Cuota de Beneficios se devenga el último día del período de imposición, sin embargo, cuando éste no coincida con el año natural la exigibilidad de la cuota no se producirá hasta el 31 de diciembre inmediato posterior a la fecha de cierre del ejercicio económico, al igual que ocurre en el régimen común (art. 106 del RF y 68 del TR).

Hay que tener en cuenta que en el régimen foral se sigue el mismo principio del régimen común, en el sentido de que el hecho de que el período impositivo sea inferior a 12 meses, bien por comenzado después de su fecha normal o por haber terminado con anterioridad, no altera las fechas de devengo de las cuotas.

3.9.- INSPECCION DE LA CUOTA DE BENEFICIOS.

La Inspección de esta modalidad del I.I. corre a cargo exclusivamente de la Diputación (art. 107 del RF), mientras que la de la LF corresponde indistintamente a la Diputación y a los Ayuntamientos (véase el apartado 2.15 de este capítulo).

3.10.- RECURSOS CONTRA LAS LIQUIDACIONES.

Contra las liquidaciones que se practiquen caben los siguientes recursos (art. 108 del RF) que son los mismos que se establecen para el caso de la LF (véase el apartado 2.16 de este capítulo):

- a) Ante el Presidente de la Corporación que hubiese girado la liquidación, en el plazo de 15 días, a contar desde el día siguiente al de la notificación, teniendo que resolverse estos recursos en el plazo de un mes, transcu-

(1). Lo mismo establece el art. 67 del TR que además añade el caso de las industrias de campaña diciendo que se ajustará al ejercicio económico de ellas. Aunque el RF no alude en su art. 105 a este tipo de industrias, sí lo hace en el art. 45 al hablar de la Cuota de LF (véase el apartado 2.9 de este capítulo).

rrido el cual sin que se haya producido fallo alguno, -
hay que entender que se confirma la liquidación.

- b) Contra la desestimación del recurso anterior puede recurrirse en alzada ante la Diputación en el plazo de 30 - días a contar desde el siguiente al de notificarse la desestimación o al de finalizar el plazo para que se produzca la contestación.
- c) Contra el acuerdo de la Diputación cabe recurso contencioso-administrativo.

3.11.- PRESCRIPCION.

Tal y como apunta el art. 110 del RF las cuotas del I.I. - prescribieran a los cinco años de la fecha de su devengo, lo - cual supone una aplicación de lo dispuesto en el art. 122 de la Instrucción Foral General de Alava (véase el apartado 15 del capítulo VI).



DIPUTACION FORAL DE ALAVA
IMPUESTO INDUSTRIAL

- 487 -

Antecedentes para la evaluación de Beneficios

correspondiente al Año 19.....

GREMIO:

NOTA IMPORTANTE.— Esta Hoja, debidamente cumplimentada, deberá obrar en la Inspección de Tributos de la Corporación antes del día advirtiéndole que la veracidad en los datos que se interesan permitirá que la exacción del Tributo se haga con la mayor equidad, circunstancia que redundará en beneficio de todos los Contribuyentes del Gremio. —No deberá omitirse ninguno de los datos solicitados.—La falta de presentación ocasionará perjuicio a los interesados.

Nombre y dos apellidos del interesado

Calle o Plaza en donde tiene su establecimiento o establecimientos

Volumen aproximado del capital propio empleado en sus negocios

Idem. Idem. del capital ajeno empleado en sus negocios

Número de empleados y su clasificación

Gastos particulares o asignación retirados por el titular del negocio

Retribuciones totales abonadas a sus empleados y obreros

Seguros Sociales satisfechos durante el año

Número de la Empresa en Mutualidades

Año en que dió comienzo sus actividades

Consumo de energía durante el año (solo industriales)

Negocios ajenos a este gremio; su clasificación en las tarifas de licencia fiscal y emplazamiento

¿Lleva su contabilidad ajustada al Código de Comercio? Expresar en todo caso cual lleva

Renta de los locales ocupados por sus actividades comerciales e industriales y nombre del propietario

Si los locales son propios, su valor aproximado en venta

Durante el ejercicio, ¿se ha producido alguna circunstancia excepcional que haya repercutido en el negocio?

Caso afirmativo especificarla con toda claridad

Volumen total de ventas o facturaciones

Beneficio líquido aproximado

Vitoria, _____ de _____ de 19____

El Interesado,

EXCMA. DIPUTACION FORAL DE ALAVA

IMPUESTO INDUSTRIAL - CUOTA DE BENEFICIOS

EJERCICIO 19.....

DECLARACION que a efectos de liquidación del Impuesto Industrial - Cuota de Beneficios, correspondiente al ejercicio de 19....., formula D.....

Titular de la Empresa Individual.....

domiciliada en..... calle de.....

..... núm.

CAPITAL

Beneficio s/ balance

Aumentos:

Contr. territorial Urbana c/p

Impuesto Industrial, Lic. Fiscal c/p

» » Transporte, c/p

.....

.....

.....

.....

BENEFICIO FISCAL

Cuota al 15 por 100

Deducciones:

Contr. territorial Urbana c/p

Impuesto Industrial, Lic. fiscal c/p

» » Transporte c/p

.....

.....

.....

Diferencia

2 por 100 de recargo Cámara de Comercio e Industria

A INGRESAR.

..... a de de 19.....

Firma y sello de la Empresa,

CAPITULO XIII

IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES

1.- CONCEPTO.

El Impuesto sobre la Renta de Sociedades y Entidades Jurídicas (abreviadamente Impuesto de Sociedades) constituye un tributo de naturaleza general, personal y directa del cual tienen la consideración de Impuestos a cuenta en cuanto graven rendimientos de contribuyentes sujetos a este Impuesto:

- el IRTP (en las Sociedades constituídas por profesionales).
- el I.I., en su modalidad de L.F.
- el Impuesto sobre las Rentas del Capital.
- la Contribución Territorial (1).

El Impuesto está regulado por el Reglamento aprobado por la Diputación Foral de Alava en sesión celebrada el 30 de septiembre de 1975. Este Reglamento tiene una entrada en vigor el 1 de enero de 1976, salvo los tipos de gravamen que luego veremos (véase el apartado 8 de este capítulo) que surten efectos a partir del primer ejercicio cerrado desde el 8 de abril de 1975 (2).

-
- (1). No olvidemos que en el régimen foral se habla de una Contribución Territorial que engloba las Riquezas Rústicas y Pecuaria y Urbana (véase el capítulo IX de esta tesis).
 - (2). Fecha en que aparece el Decreto-Ley 2/1975, de 7 de abril, que en su art. 17 modifica los tipos de gravamen aplicables en el régimen común.

A las actuaciones, actos administrativos y liquidaciones que se practiquen y que se refieran a ejercicios o períodos anteriores al 1 de enero de 1976, se les aplicaran las normas y Reglamentos provinciales anteriormente vigentes, que tendran un carácter transitorio hasta que se produzca la extinción de los regímenes derogados (Disposición Final 2ª).

A partir de la fecha de entrada en vigor del RF quedan ~~derogados~~ derogados todos los Acuerdos y normas anteriores que regulen la materia impositiva de las Sociedades en cuanto se opongan al referido RF, siendo sin embargo, válidas en su integridad las normas del Concierto Económico con el Estado y sus disposiciones complementarias (1), y aquellas disposiciones reglamentarias dictadas con anterioridad en Alava que regulen materias no devengadas o no previstas expresamente en el RF.

Las normas vigentes en cada momento en territorio común - reguladoras del Impuesto de Sociedades, regirán con carácter supletorio en Alava, en tanto en cuanto no se hallen en contradición con los Acuerdos que, como complemento del RF, dicte la Diputación, respetando siempre los términos del Concierto.

La Disposición Transitoria 2ª del RF dice que quedan subsistentes en Alava con carácter provisional, el gravamen especial del 4% que se aplica a las Sociedades Anónimas (2) así como el recargo transitorio del 10% sobre la parte de beneficio que exceda del 7% del capital fiscal (Acuerdo provincial de 25 de abril de 1975). Precisamente, en territorio común el Decreto-Ley 2/1975 de 7 de abril suprimió el gravamen especial del 4% y estableció un recargo transitorio del 10% sobre la parte de beneficios que excedan del 7% del capital fiscal (3) de tal forma que en el territorio común no se aplican simultáneamente ambas figuras.

(1). El Concierto Económico dedica al tema del Impuesto de Sociedades los arts. 6 y 7, y se complementa con la Orden de 31 de julio de 1953. Debemos señalar que el Concierto habla de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, que hoy es el Impuesto de Sociedades.

(2). Actualmente ya se han extinguido sus efectos y, por tanto, no se aplica en Alava.

(3). Véanse los arts. 17.2 y 18 de dicho Decreto-Ley y, la Orden de 20 de junio de 1975 (BOE del 28 de junio de 1975) que dicta normas para la aplicación del recargo.

Dentro de la clasificación de impuestos que establece el Concierto Económico con Alava, el Impuesto de Sociedades debe encargarse como un impuesto encabezado revisable quinquenalmente.

2.- AMBITO TERRITORIAL.

El Impuesto de Sociedades se exige de acuerdo con las siguientes reglas (art. 3 del RF y art. 6 del Concierto Económico):

A) Sociedades que ya estuvieran establecidas en Alava el 29 de febrero de 1952 (fecha del Concierto Económico vigente) y - que operen exclusivamente en dicho territorio:

Estas Sociedades tributan íntegramente a la Diputación Foral de Alava.

B) Sociedades ya establecidas en Alava el 29 de febrero de 1952 y que operen en territorio alavés y común:

Estas Sociedades tributan al Estado y a la Diputación en la proporción que corresponda con arreglo a la cifra relativa de negocios que se señale para cada uno de ambos territorios.

C) Sociedades establecidas en territorio común y que operasen en Alava en 29 de febrero de 1952:

Estas Sociedades tributan al Estado y a la Diputación en proporción a la cifra relativa de negocios que corresponda en uno y en otro territorio.

D) Sociedades operantes exclusivamente en territorio común y que con posterioridad al 1 de septiembre de 1951 hayan pasado o pasen a operar en territorio alavés:

Tributan al Estado y a la Diputación en la proporción que corresponda por aplicación de la cifra relativa de negocios, - pero bien entendido que la Diputación les aplicará las mismas - normas y tarifas que en cada momento se hallen vigentes en territorio común.

E) Sociedades constituidas en Alava después del 1 de enero de 1952 y que operen exclusivamente en territorio concertado:

Tributan íntegramente a la Diputación con arreglo a las tarifas y normas que la misma tenga establecidas.

F) Sociedades constituidas en Alava o en territorio común - después del 1 de enero de 1952 y que operen en ambos territorios:

También tributan según la cifra relativa de negocios que corresponda a cada territorio, pero aplicando siempre la Diputación las normas y tarifas vigentes en territorio común.

El art. 11.2 del RF viene a completar todo esto haciendo, a su vez, la siguiente clasificación:

a) Sociedades existentes en 29 de febrero de 1952:

Tanto las constituidas en Alava como en territorio común, que en dicha fecha operasen en ambos territorios, tributan según las normas vigentes en cada uno de los territorios, es decir, de acuerdo con sus respectivas legislaciones en la proporción de su cifra de negocios.

b) Sociedades y Entidades de territorio común que operan en territorio alavés después del 1 de septiembre de 1951:

Tributan al Estado y a la Diputación en la proporción - que corresponda según la cifra relativa de negocios y con idénticas normas y tarifas en ambos territorios, según la legislación del territorio común.

c) Sociedades constituidas después de 1 de enero de 1952 en cualquier punto y que operen en ambos territorios:

Tributan también al Estado y a la Diputación en proporción ~~a cifra~~ relativa de negocios y con idénticas normas y tarifas en ambos territorios, según la legislación vigente en cada momento en territorio común.

Una vez vista la clasificación de las Sociedades y su régimen de tributación, pasemos a analizar algunas cuestiones que -

nos permitan precisar más el alcance territorial del Impuesto de Sociedades.

Se entiende que una empresa social de carácter fabril o industrial opera en los dos territorios cuando en ambos tenga oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos, sucursales, agencias o representantes autorizados o no para contratar. En consecuencia, se entenderá que una empresa de fabricación no opera en uno o en otro territorio, aún cuando en él realice ventas, si estas son en virtud de pedido directo a la fábrica por el propio cliente o consumidor.

A estos efectos la norma 3ª de la Orden Ministerial de 3 de julio de 1953 (1) y posteriormente el art. 3 del RF, establecen que no tendrán la consideración de representantes los agentes comerciales, viajantes y demás personas que se dediquen habitualmente a la mera transmisión de pedidos a las empresas industriales o fabriles y no tengan como función propia la representación directa de la empresa vendedora con facultades administrativas expresamente delegadas.

Se entenderá que una sociedad dedicada a negocios comerciales o a ejecución de obras opera en territorio común y concertado, cuando tenga en ambas oficinas, instalaciones, almacenes, tiendas, establecimientos, sucursales, agencias o representaciones. Igualmente se estimará que opera en uno y otro territorio si las ventas o suministros que realice y las obras que ejecute excedan del 35% del total de las ventas, obras o suministros.

Hay que tener en cuenta que no procederá señalar cifra de negocios en territorio común cuando se hayan efectuado ventas u otras operaciones por medio de concursos o subastas en dicho territorio, y que cuando una sociedad alavesa tenga inmovilizaciones fabriles de su propiedad en territorio común y éstas no las explote directamente la empresa, por haberlas arrendado a otra entidad, no puede decirse que la sociedad alavesa realiza negocios en territorio común (2).

(1). BOE. de 13 de agosto de 1953 y corrección de errores en el BOE. de 19 de agosto de 1953.

(2). Estas dos reglas también se aplican recíprocamente para empresas de territorio común con respecto a Alava.

Como vemos, el Concierto diferencia entre las que llama empresas fabriles y las dedicadas a negocios comerciales o - ejecuciones de obras, por lo que conviene deslindar estos conceptos, cosa que no parece, sin embargo, clara cuando se trata de una actividad fabril y comercial y así lo establece el Dictamen del Consejo de Estado 27.117 de 9 de marzo de 1961 - al decir que "no existe en derecho una definición de la actividad fabril separándola claramente de la comercial"...

El T.S. por su parte, ha entendido que la diferencia entre actividad fabril y comercial se encuentra en la distinción de - dos momentos del proceso económico: el de la producción o transformación de materias primas en productos, frente al de la intermediación de mercancías de productores a consumidores, y - así lo pone de manifiesto en su sentencia de 26 de octubre de 1967 (1).

BAYON MARINE (2) entiende que incluso a nivel legislativo existe base suficiente para distinguir entre actividad fabril y comercial y para ello cita el art. 2 de la Ley de Ordenación y Defensa de la Industria Nacional que describe los tipos de actividades que constituyen el ejercicio de una industria y el - art. 2 del Decreto de Instalación de Industria, que también - ofrece una descripción de la actividad industrial frente al concepto de actividad comercial recogido en el art. 2 del Código - de Comercio.

Cuando se trate de Sociedades y entidades que no sean de - fabricación, ni compraventa, ni de construcción o de ejecución de obras, se estimará que realizan operaciones en territorio foral alavés cuando dispongan en el mismo de oficinas, establecimientos, instalaciones, almacenes, tiendas, sucursales, agen-cias, etc. cualquiera que sea su domicilio y objeto social, o el lugar de su constitución. A estas Sociedades se les aplicará, en su caso, la cifra relativa de negocios que procediese.

En particular se considera siempre que una Sociedad opera en Alava, cuando sus socios, gerentes o administradores actuen

-
- (1). Aranzadi, repertorio de Jurisprudencia, número marginal - 3499.
 - (2). BAYON MARINE, Ignacio: "Régimen de cifra relativa de negocios en Alava" en RDFHP nº 82 (julio-agosto 1969) pág. 625.

en territorio foral alavés (aun cuando residan fuera de Alava) como representantes de la empresa, cualquiera que sea el lugar de su constitución.

Hay que tener presente, y así lo establece el art. 3 del RF que no tendrán la consideración de constitución social las conversiones en Sociedad de las Empresas individuales o Comunidades de Bienes que operasen en Alava en 29 de febrero de 1952, ni las transformaciones o ampliaciones de las Sociedades ya establecidas con anterioridad a 1 de enero de 1952.

Como vemos, en el Concierto se sigue una clara aplicación del principio de territorialidad cosa que hace la LGT en su art. 21. BAYON MARINE (1) entiende que si la legislación general aplica un criterio territorial, el Concierto Económico con Alava debe aplicar idéntico criterio.

La Jurisprudencia, por su parte, ha realizado importantes aportaciones al objeto de una mejor aplicación del principio de territorialidad que rige el Concierto con Alava. Así, por ejemplo, la sentencia del T.S. de 4 de febrero de 1967 (2) en la cual se reitera el hecho de que es signo indiscutible de actuación en ambos territorios, la tenencia en cada uno de instalaciones, y en ella se considera como instalaciones la realización de obras.

Otra sentencia del T.S. esta vez de 31 de octubre de 1967 (3) dice que lo importante a efectos de aclarar el alcance del principio de territorialidad es determinar el lugar en que se obtienen los beneficios, es decir, el lugar donde se exterioriza la manifestación de la riqueza o beneficio, cosa, por otra parte perfectamente lógica, ya que se trata de gravar las rentas obtenidas por las personas jurídicas.

3.- APLICACION Y DETERMINACION DE LA CIFRA RELATIVA DE NEGOCIOS.

Se aplica el régimen de cifra relativa de negocios a las -

(1). BAYON MARINE, obr. cit. pág. 620.

(2). Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, núm. marginal 355.

(3). Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, núm. marginal 3503.

siguientes sociedades (1):

- a) Sociedades y entidades alavesas que operen en territorio común y concertado.
- b) Sociedades extranjeras que operen en territorio nacional y alavés, con respecto a sus negocios en Alava.
- c) Sociedades constituidas en cualquier punto del territorio nacional con respecto a sus negocios en territorio alavés, aunque las sociedades se hallen sometidas a regímenes especiales (salvo en este último caso, cuando deban tributar exclusivamente al Estado o a la Diputación, según hemos visto en el apartado anterior).

Las cifras relativas de negocios se fijaran por acuerdo - conjunto de la Diputación Foral y de la Delegación de Hacienda, previo expediente que se instruirá cada tres años para cada entidad y al que quedará unido el resultado de las comprobaciones que por decisión de cada una de ellas se realicen, y los dictámenes técnicos que se emitan, añadiendo el art. 7 del Concierto que en caso de no existir conformidad resolverá la discrepancia el Director General de Tributos pudiendo interponer la Diputación recurso de alzada contra su acuerdo ante el Ministerio de Hacienda.

Los datos determinantes de esta cifra relativa han de referirse, año por año, a trienios completos y vencidos, debiendo corresponderse los períodos anuales de un mismo trienio con el ejercicio económico que tenga adoptado la empresa, tanto si coincide, como si no, con el año natural.

A tales efectos, se considerará iniciado el trienio en el año en que una empresa, cualquiera que fuese su domicilio y lugar de constitución, pasase a operar en ambos territorios (común y aforado) salvo que se hallase sujeta a tributar exclusivamente al Estado, según el Concierto.

Los contribuyentes que deban tributar en uno y otro territorio tienen que presentar en la Delegación de Hacienda de su -

(1). El tema de la cifra relativa de negocios se recoge en el - Anexo II del RF del Impuesto de Sociedades y en el art. 7 del texto del Concierto Económico.

domicilio y en la Diputación Foral de Alava en los plazos establecidos, unas declaraciones, haciendo constar la cifra relativa, o, en su defecto, la que a su juicio deba corresponder a cada uno de los dos territorios.

A la vista de estas declaraciones, las respectivas Oficinas Liquidadoras, practicarán la liquidación provisional, al solo efecto de la recaudación y con el carácter de ingreso a cuenta. Estas liquidaciones quedan sujetas a los resultados de las comprobaciones que se realicen posteriormente por decisión de la Diputación o de la Delegación de Hacienda (1).

Para la determinación de la cifra de negocios rigen las siguientes normas:

A) A las Sociedades fabriles e industriales se les asignará una cifra de negocios del 65% a la fabricación, distribuyéndose en proporción al valor de las instalaciones fabriles utilizadas en cada territorio. El 35% restante se repartirá entre las ventas en proporción a las efectuadas en cada territorio.- Las exportaciones al extranjero se imputaran al territorio donde radique la fábrica, a efectos de computar ventas.

Las explotaciones agrícolas o forestales podrán ser consideradas como industriales.

B) A las Sociedades o entidades comerciales o asimiladas, se les determinará la cifra de negocios en proporción a las ventas en uno o en otro territorio, asignándose un mínimo del 35% a aquel territorio en que radique la Administración o gerencia que quedará reducido al 17,5% si la gestión y administración se lleva conjuntamente en dos poblaciones pertenecientes a los dos territorios.

C) A las Sociedades de construcción o de ejecución de obras se les asignará la cifra de negocios según el volumen de la obra ejecutada en cada uno de los dos territorios, asignándose un mínimo del 35% para el territorio en que radique la administración o gerencia. La cifra restante será distribuida en pro-

(1). Las Ordenes de 3 de noviembre de 1953 y de 17 de julio de 1956 regulan el procedimiento de fijación de la cifra relativa de negocios.

porción al referido volumen de las obras realizadas en uno y otro territorio. Ese mínimo del 35% se podrá reducir al 17,5% siempre que la gestión y administración se lleve conjuntamente en dos poblaciones pertenecientes a los dos territorios.

En el caso de empresas sociales que no se hallen incluidas entre las que acabamos de enumerar la cifra relativa de negocios tendrá como base, en general, el volumen de las operaciones realizadas en cada uno de los dos territorios.

D) En las Entidades Bancarias, la cifra relativa es proporcional al importe en cada territorio de los saldos medios en el trienio (determinados año por año) de las siguientes cuentas de pasivo:

- cuentas corrientes a la vista.
- cuentas de ahorro.
- imposiciones a plazo.
- efectos y demás obligaciones a pagar.
- acreedores en moneda extranjera.

E) En Empresas de Transporte, se estimará que las operaciones realizadas en cada territorio son proporcionales a los kilómetros recorridos en cada uno de ellos.

Tratándose de Sociedades y entidades mixtas que realicen dos o más actividades de las que hemos señalado, se determina previamente el porcentaje que corresponde a cada actividad, lo cual se efectúa en proporción al volumen total o general de operaciones. Posteriormente se determina la parte correspondiente a cada actividad, de la forma que hemos señalado para cada una de ellas y finalmente se aplica la relación obtenida en la primera operación a los resultados o porcentajes procedentes de cada actividad.

4.- HECHO IMPONIBLE.

En el Impuesto de Sociedades los supuestos de sujeción y exención no vienen en razón del H.I. sino de los sujetos pasi-

vos (1) y por tanto tendremos ocasión de analizarlos cuando hablemos de ellos.

Podemos decir ahora, simplemente, que constituye el H.I. la existencia de ventas o beneficios obtenidos o estimados durante el período de imposición por las entidades que se consideren sujetas (véase el apartado 5.1 de este capítulo) que estén en uno de las circunstancias siguientes (art. 4 del RF):

- que estén constituidas o domiciliadas en Alava.
- que estén domiciliadas o constituidas en territorio común pero que operen en Alava.
- que estén domiciliadas en el extranjero y realicen negocios en Alava mediante establecimiento permanente u obtengan rentas en dicho territorio.

5.- SUJETO PASIVO.

Están sujetas a este Impuesto las Sociedades y Entidades que la ley declara sujetas (véase el apartado 5.1 de este Capítulo). Podemos hacer en el régimen foral la misma distinción que se hace en el régimen común entre Sociedades residentes en España y residentes en el extranjero (2).

A) Sociedades residentes en España:

Se consideran Sociedades residentes en España (art. 5 del RF):

- las que estén constituidas con arreglo a las leyes españolas.
- las que tengan su domicilio social en España (3).

Estas sociedades residentes en España cuando tienen que tributar en Alava, están sujetas por la totalidad de las ventas o beneficios obtenidos, tanto en territorio foral alavés como fuera de él, incluso en el extranjero.

(1). Igual ocurre en el régimen común.

(2). Véanse los arts. 5, 6 y 7 del TR del Impuesto de Sociedades, aprobado por Decreto 3.359/1967, de 23 de diciembre (BOE. de 18 de marzo de 1968).

(3). El mismo criterio expone el art. 3 del TR del I. de Sdes.

El domicilio fiscal de los sujetos residentes en territorio nacional será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En caso de que esto no ocurra, se atenderá al lugar en que radiquen dicha gestión y dirección.

B) Sociedades residentes en el extranjero:

Sociedad residente en el extranjero es aquella que no está constituida con arreglo a las leyes españolas, ni tiene su domicilio social en España (1).

Estas Sociedades están sujetas a tributar solamente por el Impuesto de Sociedades cuando realicen negocios en territorio alavés por medio de establecimiento permanente u organizaciones para la venta o centralización de pedidos. En estos casos, el H.I. lo constituye la existencia de beneficios o rentas realmente obtenidas o atribuibles al territorio alavés, según las normas específicas sobre la materia y sin perjuicio de lo regulado en los tratados internacionales en vigor.

El domicilio fiscal de estos sujetos pasivos residentes en el extranjero es el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios (art. 9.3 del RF).

Como pueda observarse, el RF sigue lo dispuesto en el art. 27 de la Instrucción Foral que ya hemos comentado (véase el apartado 5.3 del capítulo VI de esta tesis) y los arts. 45 y 46 de la LGT (2).

5.1.- ENTIDADES SUJETAS.

Serán sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades las siguientes sociedades o entidades jurídicas de nacionalidad española o extranjera que operen o realicen negocios en Alava, cualquiera que sea su domicilio o lugar de constitución (art. 9 del RF):

-
- (1). No tiene que cumplir ninguna de las dos condiciones, pues en cuanto que cumpla una ya sería residente en España.
 - (2). Puede consultarse el artículo "Localización geográfica y criterios de sujeción al Impuesto de Sociedades" de LUIS LOPEZ IBÁÑEZ en HPE núm. 24-25/1973, pág. 133 y ss.

- las sociedades civiles o mercantiles cualquiera que sea su forma de objeto social.
- las sociedades Cooperativas y sus Uniones o Federaciones.
- las Asociaciones que tengan por fin la obtención de lucro y aquellas otras que aún no teniendo tal finalidad, ejerzan, no obstante, actividades que constituyen el HI de la LF del I.I. o, en su caso, de la LF del IRTP (1).
- las Mutuas de Seguros.
- las Corporaciones Administrativas y demás Entidades de Derecho Público, por razón de sus explotaciones comerciales, industriales o extractivas.
- las Cajas de Ahorro, Entidades de Crédito y las de Capitalización y Ahorro.
- las Comunidades de Bienes que exploten algún negocio sujeto a LF del I.I. (2).
- las Sociedades que exploten concesiones administrativas de obras o servicios públicos (3).

El art. 11 del RF completa la figura de las Entidades sujetas clasificándolas a efectos del Impuesto, en dos grupos:

- (1). Las Asociaciones que no tengan por fin la obtención de lucro pero ejerzan actividades sujetas a la LF del I.I. o del IRTP, quedan sujetas por las rentas o beneficios de tales actividades (art. 7 del RF).
- (2). El H.I. de las Comunidades de Bienes queda constituido, según el art. 6 del RF, por las rentas o beneficios netos que provengan de las actividades que ellas ejerzan y que estén sujetas a LF del I.I., así como por los rendimientos que obtengan de los bienes patrimoniales que se hallen adscritos a tales actividades. Véase el artículo de TEJERIZO LOPEZ en Crónica Tributaria núm. 5.
- (3). El art. 9 del TR se ocupa de este tema en el régimen común y recoge los mismos casos que el RF aunque omite las Uniones o Federaciones de Cooperativas, las Entidades de Crédito y de Capitalización y Ahorro así como las Sociedades que exploten concesiones administrativas de obras o servicios públicos. En cuanto a las Asociaciones solo se refiere a las que tengan por fin la obtención de lucro. Ahora bien, en definitiva los sujetos pasivos son los mismos en ambos regímenes (Véase "Los sujetos pasivos en el Impuesto de Sociedades" de TEJERIZO LOPEZ en HF núm. 18/1972, - pág. 45 y ss.

- a) Sociedades que operan exclusivamente en Alava y que tributan únicamente a la Diputación, cualquiera que fuese la fecha de su constitución o transformación.
- b) Sociedades que operan en ambos territorios, las cuales tributan a la Diputación y al Estado por aplicación de la cifra relativa de negocios, cualquiera que sea el lugar de su constitución.

5.2.- ENTIDADES EXENTAS.

Estan exentas de la obligación de contribuir por este Impuesto (art. 10 del RF):

- a) Las Sociedades y demás Entidades que, por acuerdo de la Diputación, tengan reconocida la exención en tanto subsista ésta (1).
- b) Los Ayuntamientos, Corporaciones y Entidades locales menores, por los beneficios que produzcan las explotaciones de los servicios municipales de su competencia específica, según lo dispuesto en la Ley de Régimen Local, aunque se municipalicen, en régimen de gestión directa o en forma de empresa privada, pero no cuando se exploten por el sistema de empresas mixtas o cuando los beneficios logrados por las Corporaciones o empresas privadas subrogadas sean objeto de transmisión, cesión o traspaso, por cualquier título o concepto, a terceras personas ajenas a las citadas Corporaciones (2).
- c) Las Cooperativas fiscalmente protegidas y sus Uniones y Federaciones, siempre que se ajusten a las normas que condicionan su exención, de acuerdo con las disposiciones reguladoras adoptadas por la Diputación Foral y que esten vigentes en cada momento (3).

-
- (1). Esta exención la recoge el art. 10 del TR (que trata de las exenciones en el territorio común) refiriéndose a un pacto solemne con el Estado.
 - (2). El TR no contempla éste último caso de transmisión, cesión o traspaso de los beneficios logrados, pero dice que la exención alcanza a los Consorcios de que forman parte tales Entidades Locales (Decreto-Ley de 12 de diciembre de 1970).
 - (3). El RF reproduce en este punto lo dispuesto en el art. 11 III del Estatuto Fiscal de Cooperativas aprobado por De-

Esta exención tiene una duración de diez años a contar desde la fecha de iniciación de un ejercicio completo - después del día en que sea firme su inscripción en el - Ministerio de Trabajo, y no alcanza a los beneficios - procedentes de plusvalías obtenidos en la enajenación - de elementos del activo o los procedentes de otras fuentes ajenas a los fines concretos de las Cooperativas, aunque la existencia de tales plusvalías y beneficios no determinen la pérdida de la calificación de protegida, y - sin perjuicio de poder acogerse al régimen de Previsión para Inversiones.

- d) Las Mutualidades Laborales y sus organizaciones fedrativas y de compensación económica.
- e) Las Asociaciones constituidas por diversas personas físicas o jurídicas para realizar alguna actividad común que favorezca la propia, sin llegar a constituir una personalidad jurídica independiente, a quienes la Diputación alavesa así se lo reconozca singularmente, siempre que se cumplan las normas específicas en vigor en cada momento, y que cada una de las personas físicas o jurídicas tributen efectivamente por el Impuesto General o a cuenta - que les pueda corresponder (1).
- f) Las Entidades dedicadas a la enseñanza en cualquiera de sus grados, no alcanzando la exención a las actividades de formación de conductores, de aviadores, de enseñanza de baile, de equitación, de gimnasia y otros deportes.
- g) Las Sociedades de Inversión Mobiliaria de capital fijo y las de capital variable y los Fondos de Inversión legalmente constituidas, siempre que cumplan los requisitos exigidos por su legislación y reglamentación específica

creto 888/1969, de 9 de mayo, donde transcurridos los diez años la exención se convierte en una bonificación del 50% de carácter permanente, lo cual ocurre también en el régimen foral (art. 48.2 del RF). Véase sobre Cooperativas el artículo de JOSE BUIREAU GUARRO en Crónica Tributaria núm. 14.

- (1). Sobre Asociaciones puede verse el artículo de SOTO GUINDA en Crónica Tributaria núm. 14.

y hayan sido reconocidas por la Diputación (1).

- h) Las Entidades que se dediquen exclusivamente a la adquisición o construcción de fincas urbanas por su explotación en forma de arriendo, previa solicitud y concesión en cada caso por la Diputación alavesa, siempre que cumplan los requisitos y condiciones de su regulación específica y en las circunstancias y términos previstos en la misma (2).

El apartado 3 del art. 10 del RF dice como norma general que las exenciones por el Impuesto de Sociedades estan condicionadas a lo que establezcan las disposiciones en vigor y, - en especial, a las normas que en cada momento dicte la Diputación, pudiendo ésta declarar exentas a aquellas Sociedades Recreativas, Circulos, Casinos y similares, siempre que esté legalmente autorizado su funcionamiento y la entrada al local - esté reservada a los socios (art. 10,4 del RF).

Observemos que esta exención aplicable a tales Sociedades Recreativas, es una excepción a la norma del art. 7 del RF según el cual las Asociaciones que no teniendo como fin primor-

-
- (1). Estas normas son la O.M. de 12 de noviembre de 1973 para las Sociedades de Inversión Mobiliaria y el Decreto-Ley 7/1964, de 30 de abril para los Fondos de Inversión.
- (2). Según el art. 10, g) del TR del I. de Sdes. la exención tiene las siguientes limitaciones:
- la aportación de fincas urbanas ya construídas no podrá exceder del 30% del capital escriturado.
 - una sola persona natural o jurídica no podrá aportar más del 40% del capital social
 - y motivará el cese de la exención:
 - la presunción fundada de la existencia de funciones jurídicas con el propósito de evasión fiscal.
 - la dedicación de inmuebles a fines industriales, salvo excepciones reglamentariamente determinadas.
 - no haberse desembolsado el 80% del capital en el plazo de dos años, a partir de la fecha de constitución.
 - la acumulación en una sola persona natural o jurídica, por período mayor de 10 meses en un mismo año, de más del 40% del capital social.

La exención no se pierde porque eventualmente enajenen - fincas de su patrimonio o realicen otras operaciones o actividades, siempre que no se desvirtúe el objeto social - fiscalmente protegido, pero los rendimientos de tales excepciones quedaran sometidos a gravamen.

dial la obtención de lucro, ejerzan actividades gravadas por la LF del I.I. quedan sujetas por las rentas o beneficios que obtengan por tales actividades (véase la nota (2) del apartado 5.1 de este capítulo).

Al mismo tiempo hay otros supuestos de exención que recoge el art. 10.2 del RF y que se refiere a aquellas entidades que tributan exclusivamente al Estado, aunque operen en ambos territorios, común y foral. Estas entidades son:

- la Banca Oficial.
- las Empresas concesionarias de los monopolios del Estado.
- las Empresas de Seguros.
- las Sociedades Mutuas de Seguros que tengan carácter de compañía mercantil (1).

6.- BASE IMPONIBLE.

Constituye la BI de este Impuesto, al igual que en el territorio común, la totalidad del beneficio neto en el período de imposición (art. 13 del RF).

Esta BI se determinará por alguno de los siguientes regímenes (art. 20 del RF):

- estimación directa.
- estimación por Jurado.

Los rendimientos determinados por el régimen de estimación directa serán los que se deduzcan de la contabilidad de la entidad, llevada en forma reglamentaria, mientras que el Jurado de Estimación le corresponde la apreciación de las BI

(1). El art. 10 del TR del Impuesto de Sociedades también contempla como exenciones del Impuesto las Sociedades anónimas españolas que se creen con autorización del Ministerio de Hacienda y tengan por objeto exclusivo la tenencia de acciones u otros títulos representativos del capital o deudas de sociedades extranjeras y las que el Ministerio de Hacienda pueda declarar, a condición de reciprocidad, a las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español.

como régimen subsidiario y en la forma que tendremos ocasión de ver más adelante (véase el apartado 13 de este capítulo).

Observemos como no se aplica el régimen de estimación objetiva (cosa que sí ocurría en el territorio común). Por eso a las personas jurídicas no se les evalúa los rendimientos juntamente con los de las personas físicas en el Impuesto Indus--trial (véase el apartado 3.2 del capítulo XII de la presente tesis).

Por último, el art. 21.3 del RF establece que cuando, por las razones que sean, proceda la adopción de más de uno de los regímenes de determinación de bases, la BI quedará integrada por la suma de rendimientos, rentas e ingresos o beneficios de terminados conformes al régimen que a cada uno de ellos corresponda.

Centrando la atención en el régimen de estimación directa que es el principal aplicable diremos que el beneficio neto se obtiene deduciendo de la suma de ingresos brutos obtenidos por la Sociedad en el período impositivo, el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquellos, los de administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de los seguros de dichos bienes (art. 13 del RF)(1).

Es decir, que nos encontramos ante la existencia de unos ingresos computables y otros que no lo son, así como de gastos deducibles y no deducibles.

A) Ingresos computables:

Son partidas computables como ingresos (art. 14 del RF) - las siguientes (2):

- a) Las subvenciones, subsidios y otros auxilios de naturaleza análoga, concedidas por el Estado, entidades de derecho público y Corporaciones administrativas, que tengan carácter de garantía de interés o de otro modo contribuyan a la renta de la Entidad (3).

(1). En igual sentido se pronuncia el art. 14 del IR del Impuesto de Sociedades.

(2). Véase el art. 18 del IR que recoge los ingresos computables en territorio común. Tanto en un territorio como en otro - los ingresos no son NUMEROS CLAUSUS y puede haber, por tanto, algunos más de los que ambos artículos enumeran.

(3). Estas subvenciones se incluyen porque podría pensarse que,

- b) Los beneficios que provengan del incremento de valor de los efectos u otros elementos del Activo, en cuanto se realicen por su enajenación o de otra manera luzcan en cuentas o se destinen a alguno de los fines del art. 17 del RF (véase el apartado 6, D) del presente capítulo), salvo las plusvalías que se destinen a la Previsión para Inversiones y las de los Bancos industriales o de negocios, respectivamente, que cumplan los requisitos legales (1).

El incremento de valor computable no deberá ser inferior a la diferencia que exista entre el atribuido en cuentas al elemento enajenado o cedido y el que realmente tenga éste en el mercado.

El Jurado de Estimación de Alava es el órgano competente para fijar el valor de mercado en caso de discrepancia (2) salvo cuando se trate de valores mobiliarios que sean objeto de cotización calificada en Bolsa, en cuyo caso se computará siempre como valor de mercado el valor de cotización.

En los casos de fusión de sociedades no es válida la regla que pone en juego el valor de mercado, es decir, que si se contabiliza una plusvalía (porque se produce) tal plusvalía es ingreso computable; pero si esa plusvalía aparece contabilizada por un valor inferior al de mercado no se estimará por ese valor sino por el contabilizado.

- c) Las cantidades por las que se restablezcan en cuentas - valores que hubieran sido totalmente amortizados (3).

debido a la naturaleza pública del ente que las concede no son ingreso fiscal. El resto de las subvenciones, es decir, las que no provengan del Estado o de las Corporaciones Administrativas también son ingreso fiscal.

- (1). Véanse los apartados a) y b) del apartado 6 B) de este capítulo.
- (2). Véase el apartado 13 del presente capítulo.
- (3). Se trata de plusvalías y, por tanto, son ingresos computables.

- d) Las plusvalías obtenidas en la negociación de las propias acciones de las sociedades a tipo superior al nominal, -- cualquiera que fuese su aplicación (1).
- e) Cuando los ingresos hubieran sido minorados por los im-- puestos a cuenta del de Sociedades y hubiesen sido contabilizados por la cantidad neta percibida, las cuotas de -- los impuestos devengados en razón de tales ingresos se -- adicionarán al importe de éstos para la determinación de la BI (2).

En este punto el RF es más amplio que el TR ya que añade que esta misma norma se aplica a los impuestos extranjeros, así como a las Sociedades y Fondos de Inversión Mobiliaria que se hallasen sujetas y no exentas del Impuesto de Sociedades, pero no al IR de C. correspondiente a dividendos y participaciones en beneficios e intereses de valores obtenidos por entidades de Capitalización y Ahorro Privadas, Banca no oficial, Cajas de Ahorro y Entidades -- privadas de crédito, cuyas cuotas del citado IR. de C. no se incrementaran a la BI del Impuesto de Sociedades ni se -- ran deducibles de la cuota de éste último.

B) Ingresos no computables:

No tendrán la consideración de ingresos (art. 15 del RF) -- (3):

-
- (1). Este tipo de operaciones son distintas a las primas de emisión. Las primeras son ingresos de especulación autorizados por el art. 47 de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 y las primas de emisión de acciones son aportaciones de capital por parte de los accionistas y que no tienen la consideración de ingresos (Vid. SOTO GUINDA, "La tributación de las Sociedades en España", 1973, pág. 190).
 - (2). Es decir, que se contabilizan como ingreso las cantidades por su importe íntegro o bruto.
 - (3). El art. 16 del TR enumera también como ingresos no computables las primas a la navegación y a la construcción naval y las plusvalías a que puedan lugar la concentración o integración de empresas agrícolas, industriales o comerciales, siempre que la integración o concentración, sin tener carácter de monopolio, beneficie a la economía nacional -- (O.M. de 5 de abril de 1965).

- a) los beneficios que provengan de la enajenación de elementos materiales del Activo Fijo de las sociedades y demás entidades cualquiera que sea la actividad a que se dediquen, y las plusvalías que se pongan de manifiesto como consecuencia de indemnizaciones de seguros percibidos por siniestros sufridos en los mencionados elementos, siempre que unos y otros se destinen a la Previsión para Inversiones y se cumplan los requisitos establecidos para esta ventaja fiscal (véase el apartado 7.2 a) del presente capítulo) (1).
- b) las plusvalías que obtengan los Bancos Industriales y de Negocios al enajenar valores industriales de su cartera en la cuantía y condiciones legalmente establecidos (2).
- c) las cantidades que se exijan como premio en la emisión de las propias acciones, si se destinasen a nutrir una reserva de carácter especial que se denominará "Reserva por Prima de Emisión de Acciones".

De esta Reserva solo se podrá disponer para incorporar la a la cuenta de capital o para compensar el saldo deudor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, salvo en los casos de fusión o disolución. Si se destinare a finalidades distintas de las mencionadas, será considerada como ingreso en la cuantía y ejercicio en que la aplicación tenga lugar, cualquiera que sea el ejercicio de que la reserva proceda.

- d) Tratándose de sociedades o asociaciones que no tengan carácter mercantil, los ingresos que procedan de cuentas o repartos a cargo de los socios.
- e) las partidas que estén consideradas como ingresos no computables, en virtud de leyes especiales, en tanto estas leyes permanezcan en vigor y se cumplan sus requisitos.

(1). Véase el artículo de SOTO GUINDA en Crónica Tributaria núm. 11 sobre plusvalías por enajenación o indemnización.

(2). Véase el Decreto-Ley 53/1962, de 29 de noviembre.

C) Consideraciones sobre los ingresos:

Tal y como apunta SOTO GUINDA (1), y a diferencia de lo - que ocurre con los gastos, no se precisa contabilizar un ingreso para que se considere fiscalmente computable. Por tanto, si la empresa reconoce un volumen de ventas, unos rendimientos de valores, etc. superiores a los contabilizados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, estos incrementos irán a la BI del Impuesto de Sociedades como un ingreso computable.

Por otra parte, y al igual que ocurre en el régimen común, los ingresos deben computarse en el ejercicio en que se obtienen, con independencia de la materialización de su entrada en un período posterior o anterior. Basta que se devenguen para - que sean computados.

D) Gastos deducibles:

El art. 16 del RF enumera las siguientes partidas que tendrán la consideración de gastos deducibles:

a) Amortizaciones (art. 16.1-4-5 del RF):

Serán deducibles las cantidades destinadas a la amortización de los valores de activo, por depreciación o pérdida de los mismos durante el periodo impositivo pero no las empleadas en la ampliación o mejora de tales bienes o elementos de Activo.

Las depreciaciones y las pérdidas para ser computables han de ser efectivas y estar contabilizadas, bien mediante la reducción en el Activo de los valores correspondientes (amortización por el procedimiento directo) o bien mediante la creación y dotación, comprobada e inequívoca, de fondos especiales de depreciación en el pasivo, debidamente detallados (amortización por el procedimiento indirecto) siempre que las dotaciones de dichos fondos sean equivalentes a la depreciación real de los elementos del Activo. Del importe de las pérdidas experimentadas se deducirán siempre las cantidades percibidas por la Sociedad en concepto de indemnización de los valores perdidos.

(1). Vid. SOTO GUINDA, ob. cit. pág. 181.

En todo caso se considera que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad cuando no excedan del resultado - de aplicar al valor base del elemento de que se trate los coeficientes siguientes (1):

	<u>Coeficiente anual máximo</u>	<u>Período máximo Años</u>
Edificios para oficinas y casa- habitación de empresas comer-- ciales y de servicios	3	50
Edificios para usos industriales	5	30
Instalaciones para usos <u>industria</u> les	15	10
Maquinaria para usos industriales	15	10
Autobuses, camiones y similares .	20	8
Vehículos de Turismo	20	8
Útiles y herramientas	30	5
Moldes, modelos, troqueles y ma-- trices	33	5
Mobiliario, comercial e industrial	10	12

Estos coeficientes anuales de amortización se aplican sobre los valores contables originarios de los elementos de activo susceptibles de depreciación o, en su caso, sobre los nuevos valores contables regularizados al amparo de disposiciones especiales.

Las cantidades que excedan de la aplicación de estos coeficientes máximos, al igual que toda amortización realizada con posterioridad al período máximo de amortización del elemento de que se trate, o que fuese aplicada al que tuviera totalmente - amortizado, se reputará saneamiento de activo a efectos fiscales, salvo que en el caso de coeficientes excesivos la entidad - justifique plenamente la condición de efectividad en la depreciación.

(1). Esta tabla se ha publicado como un Anexo al RF del Impues-
to de Sociedades.

Los coeficientes relativos a edificaciones e inmuebles - corresponden exclusivamente a la depreciación de la construcción, con exclusión del valor del suelo (1).

Las Sociedades o entidades que operen exclusivamente en Alava, podrán solicitar de la Diputación, siempre que se pretenda la implantación de nuevas industrias o la ampliación de las instalaciones ya existentes, la pertinente autorización - para practicar la libertad de amortización. En caso de que la Diputación conceda la autorización, la libertad de amortización ha de ajustarse a los requisitos y plazos que se señalen.

Idéntica facultad tendrán las entidades encuadradas en - los sectores declarados de interés preferente, las empresas - de interés provincial y las localizadas en polos y zonas de - desarrollo de preferente interés provincial.

Del mismo modo, aquellas Sociedades que operen en Alava - solamente, podrán acogerse, previa solicitud, a los planes especiales de amortización o al de amortizaciones aceleradas pre vistas, siempre que estas sean autorizadas y se cumplan las - condiciones establecidas, considerándose cumplido el requisito de efectividad, en la medida que tales planes fuesen aceptados por la Diputación una vez formulados por los propios contribuyentes y siempre que el conjunto de las dotaciones no sobrepase el importe del valor originario o regularizado.

Los gastos e inversiones efectuadas en sistemas, procedimientos o instalaciones contra la polución, la contaminación del medio ambiente, de las aguas o de la naturaleza en general, que hayan sido aprobadas por la Jefatura de Hacienda previo in forme de los servicios técnicos provinciales, ~~también~~ podrán - someterse a planes especiales de amortización, para lo cual la entidad interesada debe presentar una solicitud y una propuesta sobre el particular.

Los bienes o elementos del activo susceptibles de depreciación que esten acogidos a planes especiales de amortización o a los de amortización acelerada, deberán figurar, junto con

(1). Para que las amortizaciones del suelo sean computables habrá que justificar adecuadamente la efectividad de su depreciación.

sus respectivas amortizaciones, en la Contabilidad principal o auxiliar debidamente separadas de los restantes elementos - del activo y de sus amortizaciones.

Transcurrido el plazo de vigencia del Plan aprobado por - la Administración, ya no se admitirá deducción alguna en concepto de amortización de los elementos o bienes en él incluidos, que sobrepase el importe del valor originario o del nuevo valor regularizado.

Cuando se trate de Sociedades con cifra relativa de negocios a las que la Diputación aplique las normas del territorio común, deberán atenerse a lo dispuesto en las OO.MM. de 23 de febrero de 1965 y 21 de diciembre de 1968 y demás disposiciones vigentes sobre la materia (1).

En el caso de este tipo de sociedades con cifra relativa de negocios, cuando esten acogidas a la libertad de amortización durante el primer quinquenio, a planes especiales de amortización o de amortizaciones aceleradas, que hubieran obtenido la previa aprobación en territorio común, se les aceptaran las amortizaciones que así realicen, por parte de la Diputación, con los mismos requisitos, plazos o períodos de vigencia y alcance, pero siempre que se lo comuniquen a la Diputación acompañando fotocopia de la amortización obtenida o resolución favorable.

En el caso de bienes que se hayan regularizado según las normas forales (2) constituirá el nuevo valor contable o base sobre la cual han de practicarse las amortizaciones, la diferencia entre las dos siguientes magnitudes que figuren contablemente inscritas:

- costes históricos de las inversiones permanentes y
- sus amortizaciones acumuladas en el curso del tiempo,

ambos rectificados, como es lógico, en virtud de la regularización efectuada.

-
- (1). Estas normas también se aplican con carácter supletorio a las Sociedades de condición exclusivamente alavesa.
 - (2). El Acuerdo de la Diputación de 21 de diciembre de 1973 da las normas al amparo de las cuales deben regularizarse los bienes.

En consecuencia, el nuevo valor contable con que figuren en contabilidad las inversiones permanentes susceptibles de depreciación en virtud de la citada regularización de balances, se amortizará durante los ejercicios que resten de vida útil a las mismas (1).

A los efectos de su consideración total o parcial como gasto en la BI del Impuesto de Sociedades, se entenderá que la cuota anual de amortización de tales inversiones permanentes regularizadas cumple el requisito de efectividad, cuando su importe no exceda del cociente de dividir el nuevo valor contable de dichas inversiones por el número de ejercicios que les resten de vida útil, incrementando el citado cociente en un 50%.

En el caso de que los fondos de amortización o depreciación se destinen, en todo o en parte, a finalidad distinta de aquella para la que fueron creados, se reputará saneamiento de activo en el ejercicio en que el cambio de aplicación se realice, independientemente de cuál sea su origen, forma de contabilización y destino.

El art. 16.4 del RF también considera como gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización de los gastos necesarios para la constitución de la entidad (otorgamiento de escritura, impuestos e inscripción en el Registro Mercantil) y los inherentes a la emisión y puesta en circulación de títulos representativos del capital. Todos estos gastos pueden amortizarse durante un periodo máximo de diez ejercicios (2).

Por su parte el art. 16.5 del RF considera igualmente deducibles las cantidades destinadas a la amortización de gastos de primer establecimiento y de instalación, entendiéndose por tales los gastos necesarios realizados para la puesta en marcha de las actividades que constituyen el objeto social de la entidad. El plazo de amortización no podrá exceder de diez ejercicios a contar de aquel en que realmente comience su explotación. (2).

(1). El RF recoge aquí lo dispuesto en la Orden de 4 de junio de 1975 (BOE. del 10 de junio de 1975) sobre amortización de bienes regularizados.

(2). Estos gastos no los enumera el art. 17 del TR. Véase también el artículo de SOTO GUINDA en Crónica Tributaria núm. 6.

Idéntica consideración tendrán los gastos siguientes:

- los originados con motivo de las modificaciones de estructura o dimensión de la empresa.
- los derechos satisfechos en concepto de traspaso de local, cuando la entidad pagadora no pudiese ejercitar su posterior repercusión y siempre que, a juicio de la Diputación, quedan suficientemente probados.
- los gastos originados por empréstitos con motivo de la emisión y puesta en circulación de obligaciones o títulos similares, siempre que el plazo de amortización de tales gastos no exceda del de los títulos.

Como último gasto deducible dentro del concepto de amortizaciones tenemos las cantidades que se destinen durante un período máximo de cinco años, a la amortización de gastos que tengan una proyección económica más allá del ejercicio en que se produzcan, contribuyendo directa o indirectamente a los ingresos de la entidad en ejercicios futuros (art. 16.6 del RF).

En particular se trataría de los siguientes gastos extraordinarios (1):

- investigación técnica, dentro de la esfera de acción y objeto social de la empresa de que se trate, salvo en los casos regulados por normas especiales, o cuando se trate de inversiones que constituyan o formen parte del costo de bienes o elementos de activo inventariables como tales (2).
- preparación técnica y adiestramiento del personal empleado en la entidad.

Las correspondientes solicitudes en las que se indiquen los datos y conceptos, fechas de origen y plazos o forma de amortización propuesta, así como la cuantía de tales gastos amortizables, debe presentarse en la Sección de Impuestos Directos de la Diputación dentro del ejercicio de que se trate,

(1). También el art. 17 del TR ignora este tipo de gastos.

(2). Sobre las inversiones en investigación puede verse el artículo de JAVIER PARAMO FERNANDEZ en Crónica Tributaria núm. 9.

con antelación suficiente a la fecha en que deba producirse el cierre de cuentas, al objeto de que dicha Sección (de conformidad con la Jefatura de Hacienda y oído el informe de la Inspección) determine su carácter, o no, de gasto extraordinario susceptible de amortización en el plazo de cinco años. Estos conceptos se recogerán bajo el título contable de "Gastos Amortizables" hasta su extinción, anulación o cancelación.

b) Deudores morosos (art. 16.3 del RF):

Será deducible el importe de los saldos favorables que el sujeto pasivo considere de dudoso cobro por hallarse sujetos a suspensiones de pagos, moratorias oficialmente declaradas u otras situaciones análogas y siempre que tales situaciones correspondan al ejercicio que se liquida, a condición de que se traspasen a una cuenta especial de carácter suspensivo que aparecerá compensada con otra de Pasivo dotada con cargo a Pérdidas y Ganancias.

Cuando dichos ~~créditos~~ créditos sean realizados total o parcialmente o repuestos en la correspondiente cuenta de Activo, procedentes de la especial de carácter suspensivo, por haber cesado la causa que determinó su situación transitoria, su importe será incorporado a la cuenta de Resultados del ejercicio en que tal realización o incorporación se produzca, con cargo a la cuenta regularizadora de Pasivo.

Fijémonos bien, en que estos deudores morosos solo son un gasto deducible mientras la insolvencia del deudor no sea definitiva, porque si lo es se carga directamente a los resultados del ejercicio y no es un gasto deducible (1).

c) Depreciación de valores mobiliarios (art. 16.2 del RF):

También tendrán la consideración de gasto deducible las reducciones del valor en cuenta de los títulos en cartera o de otros elementos del Activo, cuando la depreciación corresponda realmente a la disminución experimentada, exclusivamente durante el período impositivo, en el valor de dichos efectos

(1). Véase el artículo de SOTO GUINDA en Crónica Tributaria núm. 8.

o elementos sin perjuicio de otras normas específicas que - les afecten.

d) Amortización de obligaciones hipotecarias (art. 16.7 del - RF):

En realidad se trata de cancelaciones de deudas, puesto que el RF habla de "las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias legalmente emitidas - por las entidades que exploten concesiones que hayan de re-vertir al Estado, o a la provincia, libres de aquellos gra-vámenes".

Nos encontramos, al igual que ocurre en el régimen común, ante un caso excepcional, ya que las cancelaciones de deudas no son gasto deducible; el hecho de que este tipo de cancelación sí lo sea se debe a que, como dice SOTO GUINDA (1), la - explotación cedida a las sociedades y entidades debe revertir al Estado, o provincia, libre de cargas o gravámenes.

e) Fondo de Autoseguro (art. 16.8 del RF):

Serán deducibles las cantidades destinadas al seguro de los bienes o elementos de la empresa, las cuotas de la Seguridad Social y el seguro de accidentes obligatorios de su personal.

También lo será la asignación correspondiente a la previsión (2) que se destine a cubrir el riesgo asegurado, cuando la entidad fuese aseguradora de sí misma, sin que esta deducción pueda exceder del coste medio en plazo de la prima neta correspondiente al riesgo calculado sobre valores contables - (3).

(1). Vid. SOTO GUINDA, ob. cit. pág. 203.

(2). El art. 17.8 habla de "reserva". Véase el artículo de MANUELA FERNANDEZ JUNQUERA en Crónica Tributaria núm. 7.

(3). Se trata del llamado Fondo de Autoseguro del que no es partidario SOTO GUINDA (vid. ob. cit. pág. 204).

Cuando dicha previsión se destine, en todo o en parte, a finalidad distinta de la del seguro para que fué constituída (por ejemplo ser repartida como dividendo, participación o retribución del capital o fuese incorporada al capital o a reservas) se las considerará un ingreso del ejercicio en que el cambio de aplicación se realice, cualquiera que sea el ejercicio de que la previsión proceda.

f) Gastos en concepto de actividades deportivas (art. 16.16 del RF):

Tendrán carácter deducible las cantidades que se destinen a actividades deportivas de los grupos y sociedades deportivas integradas por el personal que preste sus servicios en la empresa, siempre que dichas actividades no traspasen el ejercicio del deporte con carácter aficionado y cumplan las condiciones legalmente establecidas.

g) Recargos de los impuestos a cuenta (art. 16.18 del RF):

Se trata de los recargos de toda índole girados sobre las bases o sobre las cuotas de los impuestos a cuenta, siempre que por su naturaleza no sean deducibles de la cuota del Impuesto de Sociedades, sean reglamentarias y no provengan de sanción en virtud de actas de Inspección o de ingresos fuera de plazo (1).

h) Reparaciones (art. 16.10 del RF):

Son deducibles las cantidades empleadas en la reparación del material y activo fijo de la empresa, pero no las destinadas a su renovación, ampliación o mejora, ni las invertidas en la fabricación, por la propia empresa, de elementos o bienes de activo material para su uso directo.

Habrá que ver, por tanto en las reparaciones lo que es gasto y lo que es inversión. Es decir, saber si estamos dejando el bien igual que estaba antes de la avería o si, por el

(1). Por ejemplo, el Recargo transitorio del 10% sobre las cuotas del IR de C. que no es deducible de la cuota del Impuesto de Sociedades, "sin perjuicio de su consideración como gasto deducible" (Decreto-Ley 2/75, de 7 de abril). Observemos también como el RF ya no recoge el gravamen Especial del 4%.

contrario, estamos saneando el Activo (aprovechandonos de que ha habido tal avería) en el sentido de introducir modificaciones en el elemento averiado: en el primer caso estamos ante un gasto deducible y en el segundo ante una inversión que no tiene tal carácter.

La reparación de utillaje y herramientas de fácil desgaste y duración menor de un ejercicio, se considerará gasto deducible en el ejercicio de su adquisición y uso cuando fuera utilizado por la propia empresa en el proceso objeto de su actividad social.

i) Intereses de deudas procedentes de capitales ajenos (art. 16.14 del RF):

Tendrán carácter deducible los intereses de las deudas - procedentes de la gestión normal del negocio, los de las obligaciones (sean o no hipotecarias) y en general, los de los capitales ajenos empleados en el negocio, por cuenta y riesgo de la entidad, salvo las asignaciones a los partícipes en cuentas, que son gasto no deducible (véase el apartado 6 E) b) del presente capítulo).

j) Las cantidades que perciban las compañías matrices (art. - 16.15 del RF):

Se trata de las cantidades o intereses exigidos por las - empresas matrices extranjeras a sus filiales alavesas por razón de los préstamos efectuados por aquellas a estas, comprobados y reales, o por contribución a los gastos de otro establecimiento o por cualquier concepto análogo que permita reducir el beneficio de la filial.

Estas cantidades serán deducibles como gasto cuando resulte justificada la causa de dichos pagos y las condiciones de éstas puedan presumirse normales, habida cuenta de las especiales relaciones existentes entre el acreedor y el deudor, debiendo ser acreditadas por el contribuyente tales condiciones..

A efectos del Impuesto de Sociedades una sociedad es matriz de otra cuando tiene una participación directa o indirecta

ta como mínimo del 25% del capital social, de ella o cuando tenga poder decisorio sobre la misma, en caso de no tener - tal participación.

El Jurado de Estimación debe resolver las controversias que sobre cuestiones de hecho se susciten en la apreciación del ejercicio de funciones determinantes de dicho poder decisorio de una entidad sobre otra a efectos de calificarlas - fiscalmente como matrices y filiales.

k) Fines sociales, docentes y de investigación (art. 16.12-17-21 y 22 del RF):

Se consideran gastos deducibles las ayudas o subvenciones a Asociaciones, Centros o industrias y actividades dedicadas a la atención de minusválidos y subnormales en Alava, así como las cantidades que las Sociedades y Entidades destinen a la Beneficencia provincial alavesa, Hermanitas de los Pobres y Residencias de ancianos o similares, debidamente - justificadas, siempre que se trate de empresas donantes de - condición exclusivamente alavesa.

La Diputación declarará discrecionalmente si tales donaciones tienen carácter de gasto deducible, previa solicitud en la que se hagan constar las circunstancias, fechas de entrega y cuantías (1).

También se consideran deducibles las siguientes cantidades:

- las satisfechas al Ministerio de Educación y Ciencia a las Universidades o a cualquier organismo de carácter público, con destino a centros docentes o de investigación.
- las cantidades satisfechas a entidades privadas para fines docentes o de investigación, siempre que la Diputación Foral así lo declare, previos los trámites pertinentes, a solicitud de los interesados que deberán presentarlas acompañada de informe favorable del Ministerio - competente en relación con el fin a que se destinen.

(1). Este tipo de gasto no lo contempla el art. 16 del TR.

- las cantidades satisfechas a terceros para fines docentes, de investigación o ampliación de tales actividades, cuando se trate de Patronatos, Centros de Formación Profesional, Cooperativas de Enseñanza, Fundaciones o de Centros privados debidamente autorizados, reconocidos, habilitados u homologados por el Ministerio de Educación y Ciencia, cualquiera que sea su nivel o grado, siempre que a solicitud de las entidades donantes, así lo declare expresamente la Diputación en cada caso concreto (1).

En estos dos últimos apartados, las solicitudes podrán referirse tanto a entregas aisladas como a programas de ayudas a realizar en más de un ejercicio en favor de una misma entidad - o Centro, en cuyo caso habrán de especificarse dichos ejercicios y las respectivas cuantías.

Por último, también se deducen las cuotas satisfechas en virtud de precepto legal para fines sociales y las cantidades - que las Cajas de Ahorro Popular inviertan en obras benéfico-sociales o en fines directos o exclusivamente vinculados a su ejecución, con arreglo a los límites y a las normas legales por que se rigen, así como las que no habiendo sido investidas en el - ejercicio a que correspondan los beneficios obtenidos, quedan - adscritas al cumplimiento de la finalidad específica que les está atribuida.

Las cantidades no invertidas en el ejercicio deben contabilizarse mediante la creación de una cuenta en el Pasivo del Balance (con denominación apropiada y precisa) en la que se podrá acumular el importe de los excedentes de varios años, cuando los obtenidos en cada uno no permitan la completa realización de - los fines previstos.

En el caso de que el importe de dicha cuenta se destine, - en todo o en parte, a atenciones distintas a aquellas que originaron su constitución, se la considerará como ingreso en el ejercicio y en la cuantía en que se disponga del mismo, cualquiera - que sea el año de procedencia.

(1). Todo esto último solo es aplicable a entidades que operen exclusivamente en Alava y su destino sea para Centros radicantes y que desarrollen sus actividades docentes en esta provincia.

1) Suministros a las Cooperativas:

También se considera gasto deducible el importe de las prestaciones o suministros de los asociados a toda clase de Cooperativas (1) calculados en su valor corriente y como parte integrante del coste de los diversos productos, mercancías o servicios. Cuando el importe de estos productos, mercancías o servicios fuesen satisfechos o compensados a los socios, total o parcialmente, por cualquier procedimiento, también se estima ran por su valor corriente los suministros y prestaciones a los asociados.

Se entiende por valor corriente en cuanto a los suministros, el precio medio de mercado según las distintas clases y calidades, y en cuanto a las prestaciones, las retribuciones que normalmente sean satisfechas en la zona donde se halle domiciliada la Cooperativa, en razón de igual actividad laboral.

Del mismo pueden deducirse los intereses abonados a los socios por las aportaciones voluntarias de capital realizadas a las respectivas Cooperativas, siempre que el tipo de interés no exceda del normal del dinero y las cantidades efectivamente sean invertidas por las Cooperativas en los fines del Fondo de Obras Sociales cuya aplicación haya sido aprobada debidamente (2).

m) Gastos de personal (arts. 16.11-19 y 20 del RF):

Se pueden clasificar del siguiente modo:

- 1 - Remuneraciones ordinarias y extraordinarias que sean obligatorias (por contrato, convenio u ordenanza).

Como son obligatorias se deduciran siempre cualquiera que sea su cuantía.

- 2 - Remuneraciones extraordinarias que sean voluntarias (3):

Si estas remuneraciones son generales (es decir, se entregan a todo el personal) tendremos que:

-
- (1). El art. 17.14 del TR habla de Cooperativas de producción solamente.
 - (2). Véase el art. 14.I) del Estatuto Fiscal de Cooperativas de 9 de mayo de 1969.
 - (3). El RF recoge aquí lo dispuesto en la O.M. de 13 de julio de 1964.

- si se entregan a todo el personal con carácter proporcional son gastos deducibles.
- si se entregan a todo el personal, pero sin guardar proporción alguna, serán deducibles si cumplen unas condiciones de carácter formal: que el acuerdo de conceder la remuneración se adopte como mínimo 30 días antes del día en que se efectue el pago y antes siempre de los tres últimos meses del ejercicio y que este acuerdo se comunique a la Diputación (cuando operen solo en territorio foral) o bien a éste y a la Administración de Tributos (cuando operen en ambos territorios) y al Jurado de Empresas o enlaces sindicales en un plazo de 15 días a partir de la fecha del acuerdo.

Si por el contrario estas remuneraciones no son generales (no se dan a todo el personal) ocurrirá que:

- si son voluntarias, no son deducibles.
- si no son voluntarias, serán gasto deducible, puesto que si no son voluntarias es que son obligatorias y las obligatorias ya hemos visto que son deducibles siempre.

3 - Participaciones en beneficios:

Para que se pueda hablar de su deducción como gasto deducible es necesario que estas participaciones las perciban los empleados y obreros. Hay que excluir a los gerentes que luego examinaremos.

Debemos distinguir aquí dos casos:

- si son obligatorias: son siempre gasto deducible precisamente por su obligatoriedad.
- si son voluntarias: si son generales y proporcionales, serán deducibles y si son generales pero no proporcionales también lo serán si cumplen las condiciones de carácter formal que hemos visto más arriba.

También son deducibles las cantidades destinadas a dividiendo de "las acciones de trabajo", en los casos en que

revista esa forma la participación de los obreros en los beneficios de la entidad. La calificación de las acciones de trabajo competará al Jurado de Estimación.

4 - Participaciones de los gerentes (consejeros, gestores y administradores):

Decíamos que había que excluirlos del apartado anterior porque tienen un régimen especial que vamos a examinar ahora.

Si estas participaciones son obligatorias son deducibles, pero tienen un límite, es decir, que no son deducibles en su totalidad, sino hasta cierto límite que es el 10% del saldo acreedor de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias incrementado con las retribuciones extraordinarias y voluntarias que se hayan hecho a los empleados y obreros (1).

Esto es:

Límite de la participación: 10% (Saldo acreedor de P. y G. + Retribuciones extraordinarias y voluntarias) (2).

Sin embargo, las participaciones que estuvieran en vigor desde antes del 30 de septiembre de 1941, y sean obligatorias no tienen ese límite que acabamos de ver, y, por tanto, son deducibles en su totalidad.

5 - Participaciones de los socios:

No son deducibles porque se trata de un dividendo.

-
- (1). El hecho de incrementar el Saldo de la Cuenta de P. y G. con estas retribuciones de carácter extraordinario y voluntario, no es otra cosa que una medida para fomentar el que se entreguen este tipo de remuneraciones, ya que de esta forma, cuanto mayores sean estas, mayor será el límite fiscalmente reducido. Es una medida de fomento socio-laboral.
- (2). No se toma en consideración a estos efectos el remanente de ejercicios anteriores que pudiera figurar en la Cuenta de P. y G.

6 - Participaciones que no sean en beneficios:

Se trata de participaciones en ingresos, gastos, producción o en cualquier otro concepto análogo (pero no en beneficios) que satisfaga la sociedad.

- si estas participaciones se les entrega a empleados y obreros, son deducibles siempre que sean obligatorias y su cuantía sea la normal según los usos mercantiles.
- si se entregan a los gerentes (consejeros, gestores y administradores) serán deducibles hasta el límite del 10%, antes indicado, si no hay participación en beneficios de los gerentes.

Cuando además de percibir estas participaciones en ingresos, gastos, etc. los gerentes participan también en beneficios, serán deducibles hasta ese límite del 10% - pero referido a la suma de las participaciones (las que son en beneficios y las que no lo son).

Es decir, que cuando los gerentes no participan en beneficios la deducción como gasto tiene este límite: "Participación en ingresos, gastos, etc.", deducible hasta el 10% (Saldo acreedor de P. y G. + Retribuciones extraordinarias y voluntarias).

Cuando los gerentes además de estas participaciones - también participan en beneficios, la deducción como gasto tiene este otro límite.

"Participación en ingresos, gastos, etc. + Participación en beneficios " deducible hasta el 10% (Saldo acreedor de P. y G. + Retribuciones extraordinarias y voluntarias) (1).

Por último, diremos que no son deducibles las participaciones en ingresos, gastos, producción, etc. (esto es las que no sean en beneficios) si se hicieron antes del 30 de septiembre de 1941.

(1). Véase SOTO GUINDA, ob. cit. pág. 202 y 221 y ss.

También se consideran deducibles en Alava las cantidades satisfechas a empleados y obreros en conceptos de primas, destajos, incentivos y estímulos a la producción, mediante sistemas de cálculo y cómputo debidamente aprobados y establecidos por las entidades, así como los premios al trabajo, a la antigüedad, a los servicios prestados y otros excepcionales otorgados por las entidades a obreros y empleados de la misma cuando se trata de empresas que operen exclusivamente en Alava, siempre que la Diputación acuerde su carácter de gasto deducible.

Para ello, se debe hacer una solicitud a la Diputación 30 días antes de la fecha de su pago, y comunicarlo al Jurado de Empresa o Enlaces Sindicales. Al mismo tiempo, se expondrán los detalles y cuantías a percibir en el tablero de anuncios destinado al personal (1). Si estas asignaciones no ofrecieran las debidas garantías o hubiese anomalías en la distribución o destino reales, se puede declarar improcedente su consideración como gasto fiscal en el ejercicio correspondiente, aunque se les hubiese declarado exentos a efectos del IRTP. En este caso procederá, además, la exacción de los demás impuestos que fuesen de aplicación, o en su caso, la cuota superior que proceda.

n) Asignaciones de la empresa a beneficencia de los empleados - (art. 16.9 del RF):

Son deducibles las asignaciones de la sociedad o entidad a las instituciones de previsión y beneficencia de sus empleados, en cuanto no excedan del 10% del importe de los sueldos y jornales de toda clase que por trabajos y servicios prestados abone aquella al personal beneficiario de tales instituciones.

La Circular de la Dirección General de Contribuciones de 25 de enero de 1932 establece que dentro del concepto de sueldos hay que entender todas las retribuciones que perciban los empleados y obreros que es el personal beneficiario de las instituciones de previsión y beneficencia.

(1). En casos excepcionales puede acordarse simultaneamente la exención o no acumulación de tales premios a efectos del IRTP.

Por tanto, la base sobre la que se calcula ese 10% será - absolutamente todas las retribuciones de los empleados y obreros: 10% (sueldos + jornales + pagas extraordinarias + participaciones en beneficios + etc.).

Las cantidades que se destinen a cubrir el déficit que se produzca en un determinado ejercicio en el Fondo de Previsión y Beneficencia se considera gasto fiscal, si las instituciones de previsión se proponen complementar los fines atribuidos a la Seguridad Social y siempre que se observen los requisitos establecidos en las normas porque ésta se rige (1).

E) Gastos no deducibles:

No tendrán la consideración de partidas deducibles de los - ingresos:

- a) los intereses originados a los títulos representativos del capital, los dividendos de las acciones y en general, las remuneraciones de las participaciones en el capital social, bonos de disfrute, parte de fundador o promotor y similar, primas de asistencia a Juntas, así como cualquier otra forma o variedad de participación en los beneficios por título que no sea remuneración directa de los servicios prestados a la entidad como gestores, directores, administradores, - consejeros o empleados de la misma.
- b) las asignaciones a los partícipes en cuentas, incluso las comisiones percibidas por éstos.
- c) las cantidades distribuídas entre los socios de las Cooperativas a cuenta de sus beneficios y los reconocidos por - "retornos cooperativos" o por otro concepto cualquiera en la parte que exceda del precio de los diversos productos, mercancías, prestaciones o servicios determinados a los valores corrientes (véase el apartado 6 D) 1) de este capítulo)

(1). El régimen común también considera como gastos deducibles - la reducción de valor de los fondos editoriales y el fondo de reparación de las entidades de navegación marítima y aérea (art. 17.4 y 17.9 del TR), casos que no contempla el RF. - Véase también el artículo de PEÑA HERNANDO en Crónica Tributaria núm. 12.

- d) los intereses de préstamos de socios colectivos a las sociedades respectivas y las cantidades originadas a dichos socios en concepto de interés, alquiler, precio, renta o merced u otra forma de retribución por los bienes o derechos cedidos a la sociedad, cualquiera que fuese la forma jurídica del contrato.

Se exceptúa de todo esto la renta o alquiler de los bienes muebles cedidos en arrendamiento a la sociedad, que tendrá por límite máximo:

- si se trata de fincas urbanas, la renta catastral o producto íntegro asignado al inmueble en la CTU, si con arreglo al contrato los gastos de conservación y reparación del inmueble son a cargo del socio, o socios propietarios.
 - en todos los demás casos, el límite máximo será la BI de la Contribución Territorial Rústica o Urbana.
- e) las cantidades que se destinen al aumento de capital, ya sea por asignación a las reservas, a la amortización de deudas, a la ampliación del negocio o al saneamiento del Activo, salvo las amortizaciones (véase apartado 6 D) a) de este capítulo).
- f) las cuotas del Impuesto de Sociedades, de sus Impuestos a cuenta y de cualquier tributo directo sobre el capital o los beneficios (1) cualquiera que fuese el ejercicio a que corresponda ~~salvo~~ los recargos de toda índole girados sobre las bases o sobre las cuotas de los impuestos a cuenta que son gastos deducibles (véase el apartado 6 B) g) de este capítulo).
- g) las cantidades que se destinen al auxilio de otras empresas, sea sufragando sus gastos, sea como garantía del interés del capital empleado en sus explotaciones, excepto cuando la empresa que recibiese tal auxilio estuviese sujeta a tributar

(1). Por ejemplo el Recargo transitorio del 10% sobre la parte de beneficios que exceda del 7% del capital fiscal que no se computa como gasto deducible y así lo establece la Orden de 20 de junio de 1975 (BCE. del día 28 de junio).

en la provincia de Alava por el Impuesto de Sociedades y siempre que su obligatoriedad y su cuantía o forma de determinarla constasen fehacientemente con 6 meses de antelación al cierre del ejercicio de la entidad que lo preste.

- h) Los donativos a favor de terceros y gastos que no esten exigidos por la explotación del negocio. Se considera donativo, a estos efectos, el pago con cargo a beneficios de los impuestos que la empresa esté facultada u obligada a retener, salvo si en derecho fuesen a su cargo (es decir, que si la Sociedad no retiene los impuestos y los paga ella de su beneficio, como es el caso de los rendimientos que se pactan libres de impuestos, no puede pretender que se le deduzcan como gasto tales impuestos aunque realmente es ella quien paga).

Se podrán declarar exceptuadas de la norma en cuestión las donaciones extraordinarias que hagan los contribuyentes con destino a suscripciones de carácter nacional o provincial patrocinadas por el Estado o por la Diputación - cuando se trate de empresas que operen exclusivamente en territorio concertado alavés, para fines propios de la misión que a aquellas les corresponde declarar. Esta declaración será de la exclusiva competencia, en cada caso, del Organismo competente (1).

- i) las cantidades destinadas a cuenta nueva, que no se deducen nunca porque son beneficios pendientes de aplicación.
- j) las sanciones y multas gubernativas, así como las sanciones o recargos en virtud de Actas de Inspección o de ingresos fuera de plazo, que recaigan sobre los impuestos (2).

(1). El art. 18.8 del TR del Impuesto de Sociedades establece - que dicha declaración es competencia exclusiva del Consejo de Ministros.

(2). El art. 18 del TR que enumera los gastos no deducibles en el territorio común, omite éste que en definitiva es una aplicación de lo dispuesto en el art. 16.18 del RF (véase el apartado 6 B) g) del presente capítulo).

F) Compensación de pérdidas:

Según el art. 18 del RF, las sociedades pueden saldar las pérdidas de un ejercicio con cargo a los resultados obtenidos en los cinco siguientes siempre que los mismos correspondan a la actividad que constituye su objeto social y no se deriven de enajenaciones patrimoniales ni de amortizaciones por aplicación de coeficientes superiores a los máximos autorizados, salvo que se trate de planes especiales de amortización.

En las entidades sujetas al régimen de estimación directa de BI, se computará como pérdida la que resulte de su contabilidad llevada con arreglo a las prescripciones legales, disminuida en las partidas que fiscalmente tienen la consideración de beneficio o no tengan carácter de gasto deducible, y que no hubiesen sido disminuidas previamente al efectuar el cómputo.

La cifra de pérdidas compensable deberá figurar en la contabilidad de la empresa en una cuenta aparte, con indicación del ejercicio a que la misma corresponde. En dicha cuenta se abonan las sucesivas compensaciones hasta que se cumpla el periodo de cinco años, transcurrido el cuál toda asignación que se realice se considerará es saneamiento del Activo. Estas compensaciones son las que se deducen como gasto fiscal.

Las actuaciones inspectoras que se producen cerca de los contribuyentes acogidos a la estimación directa serán las que permitan acordar si se admite la cuantía de las pérdidas o si se señala otra distinta.

Las Sociedades que deseen acogerse a la compensación de pérdidas deberán solicitarlo mediante escrito que acompañará a la documentación y declaración correspondiente al Impuesto de Sociedades del ejercicio en que la pérdida se produjo.

Cuando se trate de Sociedades con cifra relativa de negocios deberán solicitarlo de las respectivas Delegaciones de Hacienda en tiempo y forma, porque de otro modo las compensaciones que realicen no sean deducibles (1).

(1). El art. 19 del TR también regula este tema aunque mucho más escaso en su planteamiento. Puede consultarse sobre esta materia los artículos "La compensación de pérdidas en el Impuesto de Sociedades", por GOTA LOSADA en HPE. núm. 5/1970, págs. 61 y ss. y por GARCIA AÑOVEROS en REDF núm. 1/1974.

C) Consideraciones sobre los gastos:

Tal y como establece el art. 13 del RF para que los gastos deducibles puedan reputarse como tales, deberán corresponder al ejercicio de la imposición, ateniéndose a la fecha de su devengo, y practicándose la oportuna provisión en cuentas cuando su pago haya de realizarse en períodos posteriores a aquel en que, por su naturaleza, deban ser considerados deducibles del ejercicio al que se imputen.

De un modo más general, podemos decir que todo gasto deducible ha de estar contabilizado. Si aparece contabilizado de forma incorrecta nunca será deducido fiscalmente, y si ni siquiera se contabilizan huelgan todos los comentarios.

Al mismo tiempo los gastos han de estar imputados al ejercicio a que jurídicamente pertenezcan, independientemente de la materialización de su desembolso, es decir han de estar periodificados.

Por último, han de ser comprobados por la Administración, esto es, que el contribuyente justifique esos gastos mediante los pertinentes elementos de prueba.

Como puede verse, los criterios en materia de gastos son mucho más rígidos que los existentes en materia de ingresos - (véase el apartado 6 C) de este capítulo (1).

6.1.- SOCIEDADES INTEGRANTES DE UNA UNIDAD ECONOMICA.

Cuando una Sociedad ejerce control sobre otras entidades, porque posee acciones o participaciones sobre las mismas, la BI y los demás elementos determinantes del Impuesto, podrán determinarse, igual que ocurre en el régimen común, mediante la consolidación o integración de los respectivos balances y cuenta de resultados, considerando como una unidad económica a la entidad que controla y a las controladas (art. 19 del RF y 22 del TR).

(1). Véanse los artículos de PARAMIO FERNANDEZ en Crónica Tributaria núm. 12 y de SANTIAGO SORS en el núm. 8 de dicha revista.

Cuando se produzca una absorción o una incorporación total o parcial de las entidades controladas, podrá integrarse en la BI de la sociedad que controla la diferencia en mas que exista entre el importe en que figuren valorados en su activo las acciones o participaciones de la controlada y el valor - desembolsado de las mismas más la parte proporcional de las - reservas que tenga constituidas la entidad emisora.

Todo esto se realizará en virtud de Acuerdo de la Diputación, oídos los informes pertinentes, y sin perjuicio de las - atribuciones que queden reservadas al Ministerio de Hacienda - cuando la sociedad que controla a alguna de las controladas - operase en territorio común y concertado (1).

7.- BASE LIQUIDABLE.

Constituye la BL el resultado de disminuir la BI con las reducciones de la Reserva para Inversiones de Exportación (R. I.E.) y el Fondo de Previsión para Inversiones (F.P.I.) al - igual que ocurre en el régimen común (2).

7.1.- RESERVA PARA INVERSIONES DE EXPORTACION.

La B.I. de las Sociedades que realicen actividades de exportación reglamentariamente determinadas (3) y aquellas a las que se haya otorgado la "Carta de Exportador" de primera categoría (4) se reducirá en las cantidades que de sus beneficios destinen a dotar esta Reserva.

(1). El art. 22 del TR dice que la aplicación de todo lo expuesto se realiza en virtud de acuerdo del Ministerio de Hacienda, previo informe del Jurado Central Tributario.

(2). Véase el art. 32 del TR y el art. 23 del RF.

(3). Especificados en la OO.MM. de 25 de junio de 1965 y 17 de diciembre de 1965.

(4). Véase el Decreto 758/1966, de 24 de marzo sobre "Carta de Exportador" y la Orden de la Presidencia del Gobierno de 10 de noviembre de 1966, sobre el mismo tema.

Esta reducción queda limitada a los rendimientos que procedan de las operaciones de exportación, en el caso de que las empresas desarrollen otras actividades.

Las Entidades que deseen hacer uso de esta reducción deberán comunicarlo a la Diputación aportando, junto con la declaración del Impuesto de Sociedades, los siguientes datos - (art. 43 del RF):

- volúmen total de operaciones de exportación y de los beneficios líquidos obtenidos en los mismos, separando en ambos conceptos los que correspondan a cada uno de los sectores de exportación protegidos, de los que les haya sido otorgado "Carta de Exportador" de primera categoría, referido al ejercicio.
- dotación a la RIE y su cálculo.

a) Límites de la reducción:

La reducción se aplicará a las dotaciones de cada ejercicio hasta el límite del 30% del beneficio obtenido en las operaciones de exportación, que se ampliará al 50% - cuando se trate de cantidades que solo ejerzan actividades protegidas puramente comerciales.

Si las actividades incluídas en la "Carta de Exportador" figurasen además entre las protegidas reglamentariamente a efectos de la RIE, los límites referidos se elevaran al 40% y 60%, respectivamente (art. 39 del RF) (1).

Hay que tener en cuenta dos cosas:

- que en ningún caso la reducción puede superar los beneficios declarados por la Entidad a efectos del Impuesto de Sociedades.
- que las asignaciones a la RIE se sumarán a los beneficios distribuídos para determinar el límite de la dotación del FPI como luego veremos (véase apartado 7.2 a) de este capítulo).

(1). Los límites son los mismos que en el territorio común (art. 50 del TR).

b) Materialización de la Reserva:

Las dotaciones a la RIE no requieren materialización alguna, pero habrán de aplicarse dentro de los dos ejercicios siguientes al de su dotación, puesto que si transcurre dicho plazo sin haberse hecho la aplicación, se integrará a la BI del primer ejercicio que se cierre con posterioridad a su vencimiento (art. 40 del RF) (1).

Las dotaciones a la RIE deben aplicarse en lo siguiente (art. 41 del RF):

- en la adquisición efectiva, dentro del territorio nacional, de elementos de activo fijo que tengan relación directa con las actividades de exportación.
- en cualquier clase de elementos del Activo Fijo cuya finalidad sea el desarrollo de la actividad exportadora, cuando se trate de inversiones en el extranjero o en zonas francas.
- también se puede hacer uso de la RIE para satisfacer - en el extranjero los gastos de propaganda y publicidad de proyección extra anual para el lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados y los de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas (2).
- cuando se trate de entidades miembros de Sociedades de Empresas Exportadoras, podrá aplicarse la RIE, además de en las inversiones y gastos anteriormente citados, en títulos-acciones procedentes de ampliaciones de capital de las citadas Sociedades, en las condiciones específicas reglamentarias (3).

-
- (1). Lo mismo ocurre en el territorio común (véase el art. 50.5 del TR).
- (2). En estos casos, las cuentas representativas de dichos gastos serán saldadas con cargo a la RIE.
- (3). Sobre dotaciones de la RIE puede verse la Orden de 22 de enero de 1969 (BOE. del 28 de enero de 1969) que se refiere a las Sociedades de Empresas.

Contablemente las dotaciones a la RIE figuraran en el Pasivo de los Balances con absoluta separación de cualquier otro concepto y con la denominación de "Reserva para Inversiones de Exportación".

c) Compatibilidad con el Fondo de Previsión para Inversiones:

El RIE es perfectamente compatible con el FPI. Para ello las dotaciones a la RIE se consideran como beneficio distribuido a la hora de determinar los límites en la aplicación del FPI (art. 26.3 del RF).

Por tanto, y siguiendo a SOTO GUINDA (1) si una empresa goza de ambos beneficios se determinará primeramente la RIE, teniendo buen cuidado de considerar como beneficio distribuido solo la parte de la RIE que efectivamente se deduzca de la BI, ya que el resto (si lo hay) tiene el carácter de beneficio no distribuido.

También debemos adelantar que la RIE queda asimilada al FPI en lo referente a inversiones anticipadas (art. 31 del RF) amortización de la Inversión (art. 32 del RF), enajenación de bienes de la inversión (art. 33 del RF), gravamen de la RIE (art. 34 del RF), adscripción o afección de bienes (art. 35 del RF), liquidación; fusión o transformación de la entidad (art. 36 del RF), disponibilidad de la RIE ganada (art. 37 del RF), limitaciones (art. 38 del RF), pero adoptando tales artículos a las peculiaridades propias de la RIE (2).

7.2.- FONDO DE PREVISION PARA INVERSIONES.

La BI del Impuesto de Sociedades se reducirá, según dispone el art. 24 del RF, en las cantidades que las sociedades y demás entidades destinen de sus beneficios al F.P.I., siempre que se cumplan las condiciones que vamos a ir viendo, con

(1). Vid. ob. cit. pág. 252.

(2). De todos estos puntos hablaremos al tratar del F.P.I. puesto que el RF los trata dentro de éste y no dentro de la RIE.

lo cual se equipara el régimen foral con el común (véase el art. 33 del TR) (1).

La Diputación de reserva la facultad, previo informe de los Organismos competentes de determinar qué sectores dentro de las actividades industriales, comerciales, agrícolas o pecuarias no se podrán acoger a las reducciones del FPI, así como de establecer la no aplicación de este beneficio a aquellas entidades que, por cualquier causa no les sean aplicables íntegramente los preceptos que regulan el Impuesto provincial de Sociedades (2), no siendo aplicables, en ningún caso los beneficios del FPI (o de la RIE) a las entidades que no lleven su contabilidad en forma legal (art. 38.2 del RF).

Las Sociedades que deseen acogerse a este F.P.I. deberán comunicárselo a la Diputación al mismo tiempo que presentan la declaración anual del Impuesto de Sociedades.

a) Límites de la reducción:

Según el art. 24.1 del RF la reducción se aplicará a las dotaciones que en cada ejercicio se hagan al FPI hasta el límite del 50% de la parte del beneficio obtenido y no distribuido y siempre que el beneficio declarado por la entidad sea superior al 6% del capital fiscal, excepto en el caso de las entidades acogidas a las normas de Regularización de Balances, a las cuales no se les tendrá en cuenta tal relación a partir del ejercicio en que hubieran hecho uso de tal facultad reflejándolo en cuentas.

Este límite del 50% se puede elevar hasta un 75%, en las condiciones que se determine, cuando se trate de S.A. que, al ampliar su capital concedan a sus empleados y obreros el 10% al menos de los títulos emitidos y siempre que aquellos efectivamente los suscriban (3).

-
- (1). Sobre plusvalías destinados al FPI es muy interesante el artículo de SOTO GUINDA en Crónica Tributaria núm. 11.
 - (2). Según el art. 38.1 del RF esta facultad de la Diputación también se hace extensiva a la RIE.
 - (3). Idénticos límites que en el régimen común (véase el art. 34 del TR).

Estas limitaciones no se aplican a las asignaciones al FPI de los beneficios procedentes de la enajenación de elementos materiales del Activo Fijo y de las plusvalías que se pongan de manifiesto como consecuencia de indemnizaciones de seguro percibidos por siniestros sufridos en los mencionados elementos, de los cuales hemos hablado al tratar el tema de los ingresos no computables (véase el apartado 6 B) a) del presente capítulo) (1).

El art. 26 del RF establece que por beneficio no distribuido se entiende el neto contable de libre disposición por parte de la entidad una vez atendidas, en su caso, las dotaciones siguientes:

- reservas legales.
- previsión para pago de Impuestos.
- dividendos.
- participaciones en los beneficios de los socios y consejeros.
- todas las demás partidas que se consideren repartidas, distribuidas o aplicadas a fin determinado.

Es decir, que todas estas partidas tienen el beneficio distribuidos, y así lo viene a corroborar el propio RF al decir que sólo se consideran beneficios no distribuidos - los destinados a nutrir las reservas expresas de la entidad (excluidas las reservas legales, como hemos señalado más arriba y los remanentes de beneficios anteriores o - del propio ejercicio que no se consideran reservas expresas), sea durante el ejercicio, sea con cargo a la cuenta de resultados correspondiente y siempre que exista el oportuno acuerdo formal de asignación adoptado por los socios o partícipes al llevar a cabo la aprobación del Balance y Cuenta de Resultados del ejercicio de que se trate. Por tanto, las asignaciones al propio FPI son beneficio no distribuido porque son una verdadera reserva.

(1). Esta regla también se aplica en el régimen común (ver el art. 35 del TR).

Hay que tener presente que las asignaciones a reservas se consideraran disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detraído del ~~conjunto~~ de las reservas de la entidad, ya en el ejercicio a que la reducción por FFI se refiere, ya en aquel en que se acordara realizar la asignación, no considerándose disminuídas las reservas de las entidades acogidas a la Regularización de Balances, - por el hecho de que el saldo de la cuenta se incorpore al capital.

Recordemos, por último, que las dotaciones a la RIE - son beneficio, distribuido en la parte que se deduzca de la BI y no distribuido en el resto si es que lo hay (1).

b) Materialización del Fondo:

El F.P.I. debe figurar contabilizado en el Pasivo del Balance con total independencia de cualquier otro concepto y con la denominación de "Previsión para Inversiones", y, por lo que respecta a las Sociedades que tributan exclusivamente a la Diputación Foral de Alava deberan materializarse temporalmente y dentro del ejercicio en que - sea aprobado el correspondiente Balance del modo siguiente (art. 28 del RF):

- cuenta corriente en efectivo, cuenta de ahorro o imposiciones efectuadas en Cajas de Ahorro alavesas, precisamente.
- títulos de la Deuda Pública del Estado, los emitidos - por la Diputación Foral de Alava o por los Ayuntamientos alaveses.
- valores mobiliarios de cotización calificada en Bolsa.

(1). En cuando al concepto de "beneficio declarado" a que alude el art. 24.1 del RF y el art. 34 del TR diremos que la Administración entiende por tal el distribuido o susceptible de distribución, obtenido por la propia empresa en el periodo correspondiente y siempre que se ponga en conocimiento de dicha Administración. No es, por tanto, el mero saldo acreedor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, ni tampoco el beneficio fiscal (que sería la BI) sin el beneficio económico declarado (ver la obra citada de SOTO GUINDA en la pág. 233).

En estos dos últimos casos los valores habrán de permanecer depositados en el Banco de España, Caja General de Depósito, establecimientos bancarios o Cajas de Ahorro alavesas (1).

Tratándose de asignaciones al F.P.I. que procedan de los beneficios por enajenación de elementos materiales del Activo Fijo y de las plusvalías que se pongan de manifiesto como consecuencia de indemnizaciones de seguro percibidas por siniestros sufridos en los mencionados elementos, la materialización podrá realizarse dentro del ejercicio en que sea aprobado el correspondiente Balance o bien dentro del ejercicio en que tenga lugar la enajenación o se perciba la indemnización. Cuando la enajenación se haya llevado a cabo mediante la fórmula de pago diferido y siempre que constasen fehacientemente los plazos y condiciones estipulados, se considerará a efectos de la materialización que las primeras percepciones corresponden a las plusvalías de la enajenación hasta alcanzar su total importe.

La materialización deberá figurar en el Activo de los Balances en cuentas con títulos que expresen su naturaleza, todos los cuales se comprenderán bajo un epígrafe especial denominado "Disponibilidades y Valores de la Previsión para Inversiones" (art. 29.4 del RF).

Al igual que en el régimen común, los fondos títulos y valores en que se materialice la Previsión no podrán ser pignorados, ni afectados a préstamos o cuentas corrientes y las entidades bancarias habrán de materializar el importe del FPI en cuenta corriente de efectivo en el Banco de España, sin perjuicio de que, en su día, puedan disponer de dicha materialización en la forma legalmente establecida para empresas comerciales.

-
- (1). En territorio común la materialización debe de hacerse dentro del ejercicio en que sea aprobado el Balance, en cuenta corriente en el Banco de España, en títulos de la Deuda del Estado Español o en Valores Mobiliarios que determine la Junta de Inversiones del Ministerio de Hacienda (Resolución de 12 de febrero de 1970) y que habían de estar depositados en el Banco de España o en la Caja General de Depósitos (art. 39 del TR).

De la materialización del FPI se podrá disponer libremente para la adquisición efectiva de elementos materiales de Activo Fijo que tengan relación directa con la actividad de la empresa. Esta materialización ha de demostrarse documentalmente ante la Administración de forma fehaciente.

En particular, se consideran comprendidas en este concepto las siguientes inversiones:

- Terrenos, construcciones y viviendas para obreros que se acredite son necesarias para el desarrollo de su actividad industrial.
- bosques, en las empresas que tengan por objeto su explotación, repoblación forestal y plantaciones arbóreas - no forestales.
- obras de regadío y de establecimiento o ampliación de industrias de transformación de productos agrícolas.
- Minas y canteras, en cuanto sean objeto de la actividad directa de la empresa.
- edificios de carácter industrial.
- instalaciones de carácter industrial.
- maquinaria industrial y agrícola.
- elementos o equipos de transporte.
- construcciones de tipo ganadero, almacenes, silos y - cámaras frigoríficas de fincas rústicas, destinadas a conservar únicamente productos propios.
- laboratorios y equipos de investigación aplicados a los fines propios de la empresa.
- edificios e instalaciones destinados a la conservación de productos y a depósitos comerciales en los que no - se venda directamente al público.
- edificios e instalaciones hoteleras.
- maquinaria electrónica para la mecanización de los servicios comerciales y administrativos.

(1). Véase el art. 39 del TR, párrafos 4 y 5.

Si comparamos estos bienes con los que recoge el art. 40 del TR vemos que este último contempla todos los mismos casos salvo dos: el de los bosques y el de la maquinaría electrónica, añadiendo, a su vez uno que ignora - el RF: el de los buques. Entendemos que el gran éxito - del RF, radica precisamente en permitir la maquinaria - electrónica para la mecanización de los servicios comerciales y administrativos como un bien afecto al F.F.I. debido al gran auge que este tipo de bienes tiene hoy - día a nivel de organización empresarial.

Debemos señalar, también como, según el art. 28,7 del RF, las entidades pueden prescindir de la materializa--ción del FPI respecto de las cantidades que dentro de - los periodos precisamente establecidos para ella, hayan invertido directamente en la adquisición de estos elementos de activo que acabamos de enumerar.

Al igual que en el territorio común (1) no quedan - efectos al FPI las inversiones en:

- las patentes, marcas, derechos y cualesquiera otros - conceptos de activo inmaterial.
- los edificios, instalaciones y mobiliario de carácter comercial o puramente administrativo.

En el caso de que los elementos materiales afectos al FPI fuesen construídos con medios propios de la entidad, ésta habrá de probar el coste efectivo de los mismos por medio de su contabilidad, que deberá reflejar detallada-mente tales costes con exhibición de los justificantes o documentos acreditativos. La Inspección tiene la facultad de señalar el importe que ha de considerarse como inver-sión, reduciendo, en su caso, las cifras pertinentes a - la vista de lo que resulte justificado (2).

En caso de que se acuerde la reducción, la entidad - queda obligada a restablecer la materialización de tal -

(1). Véase el art. 40.3 del TR.

(2). Véase la Orden Ministerial de 5 de diciembre de 1975 (BOE. del día 11 de diciembre de 1975).

importe dentro de los 6 meses siguientes a contar de la fecha en que notificó el acuerdo por parte de la Administración, determinando el incumplimiento de esta obligación que se incorpore el importe no materializado a la BI del ejercicio en que finalice el aludido plazo o de aquel otro en que posteriormente se compruebe tal incumplimiento.

Las empresas comerciales pueden disponer del FPI para adquirir unicamente los elementos de activo fijo siguientes:

- elementos o equipos de transporte.
- edificaciones e instalaciones destinadas a la conservación de productos y a depósitos comerciales en los que no se venda directamente al público.
- edificios e instalaciones hoteleras.
- maquinaria electrónica para la mecanización de los servicios comerciales y administrativos.

mientras que las entidades bancarias podran realizar sus inversiones en aquellos elementos que utilicen en la mecanización de sus servicios y en los equipos de transporte.

Cuando se trate de entidades mixtas que desarrollen - simultaneamente actividades comerciales y otra u otras - que no lo sean, el beneficio no distribuido proveniente de la cuenta de resultados del ejercicio se atribuirá a las actividades comerciales ejercidas en la misma proporción en que sus rendimientos hayan contribuido a formar - la renta total de la entidad.

Por último, señalemos que en los casos de inversiones acogidas al FPI bajo la fórmula de pago diferido, hay - que entender por inversión realizada en el ejercicio el importe total del elemento adquirido en el mismo.

Por lo que respecta al aspecto contable, simplemente debemos señalar que los bienes que constituyan inversiones del FPI deben figurar en el Balance de la Sociedad -

con separación de los restantes bienes que la misma posea, debidamente detallada en sus inventarios y con titulación que sea adecuada a su específica afección, y las amortizaciones que se efectuen con referencia a tales bienes se consignaran en el Balance independientemente de las amortizaciones que correspondan a los demás elementos del Activo (art. 30 del RF).

c) Compatibilidad con la Reserva para Inversiones de Exportación:

El FPI, que es incompatible con las exenciones y bonificaciones que puedan corresponder al beneficio o parte de el, es perfectamente compatible con la RIE y con las asignaciones en que las normas legales de concesión dispongan otra cosa, aunque en tales casos las inversiones de que se trate no pueden referirse a los mismos bienes o elementos, sino a otros de la misma o distinta naturaleza o especie de entre los admitidos que cumplan los requisitos legales, según su específica normativa.

d) Inversiones anticipadas:

Las entidades podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones al FPI, bien se hagan las dotaciones con cargo a los beneficios anuales o a las plusvalías que puedan producirse por futuras enajenaciones - previa aprobación por parte de la Administración, para lo cual acompañaran las sociedades un plan sobre las inversiones a realizar, dotaciones anuales estimadas al FPI y ejercicio o ejercicios en que las inversiones correspondientes han de efectuarse (art. 31 del RF).

La Administración debe comunicar sus resoluciones sobre estas inversiones anticipadas en un plazo no superior a 3 meses a partir de su presentación, entendiéndose aprobados los planes previstos si transcurre dicho plazo sin que la Administración se pronuncie.

Los bienes que se adquirieran mediante estas inversiones anticipadas deben figurar en el Activo del Balance, debi

damente separados de los demás valores y bajo la rúbrica de "Inversiones anticipadas de la Previsión para Inversiones", y del mismo modo, también figuraran en los Balances las amortizaciones efectuadas sobre dichos bienes con total independencia de las demás amortizaciones y bajo la denominación de "Amortización de Inversiones Anticipadas de la Previsión para Inversiones".

Estas amortizaciones no se computaran como partidas deducibles, a menos que se materialice su importe en la forma, plazos y condiciones que hemos señalado (véase el apartado 7.2 b) de este capítulo). En su caso, este importe se adicionará a la BI del ejercicio en que debió realizarse dicha materialización.

Una vez que se ha realizado el plan de Inversiones y que se han efectuado las dotaciones al FPI de forma que quede cubierta la inversión, los saldos que arrojen las cuentas anteriormente citadas y que recogen la situación interna tanto de las inversiones como de sus amortizaciones, se traspasaran a las cuentas generales en que se contabilizan estas operaciones de inversiones y amortizaciones del FPI (1).

e) Amortización de las Inversiones:

Al igual que hemos señalado en el caso de las inversiones anticipadas, el importe de los elementos que constituyan la inversión del F.P.I. no se computaran como gastos deducibles a menos que se materialice el equivalente de su importe en la forma, plazos y condiciones ya vistas. En su caso, este importe se adicionará a la BI del ejercicio en que debió realizarse dicha materialización (art. 32 del RF) (2).

-
- (1). En el caso de la RIE las inversiones anticipadas de futuras dotaciones a esta reserva, pueden llevarse a cabo exclusivamente con cargo a los beneficios anuales que procedan de las actividades exportadoras (art. 42.2 del RF).
 - (2). El art. 45 del TR mantiene idéntico criterio de no considerar gasto deducible las amortizaciones que constituyen la inversión del FPI, si no se materializa su importe. Sin embargo, el número 4 de la O.M. de 5 de diciembre de 1975 por la que se regula el alcance del régimen tributario excepcional de las inversiones que se realicen entre

f) Enajenación de bienes de la inversión:

El producto de la enajenación de los elementos en - que se haya aplicado el FPI se adicionaran, según expo ne el art. 33 del RF, a la BI del ejercicio en que se haya producido la enajenación, salvo en el caso de que dicho producto se materialice y posteriormente se rein vierta, o se reinvierta directamente en la forma esta- blecida más arriba. Si solamente se reinvierte o mate- rializa una parte del producto, el resto se adiciona a la BI citada.(1).

Las sociedades que hubiesen enajenado bienes acogi- dos al FPI deben comunicarlo a la Diputación, al mismo tiempo que presentan la declaración anual del Impuesto de Sociedades.

g) Gravamen de la Previsión:

La aplicación del FPI o su materialización en fines distintos de los autorizados y la alteración sustancial de sus cuentas representativas, determinará automática- mente, al igual que ocurre en el régimen común (ver el art. 47 del TR) la incorporación a la BI del ejercicio en que se realice de las cantidades indebidamente dis- puestas o aplicadas.

De igual forma, las cantidades que no se materialicen dentro del ejercicio en que se ~~apruebe~~ el correspondiente Balance o, en el caso de enajenación de elementos mate- riales del activo fijo y de plusvalías por indemnizacio- nes de seguros por siniestros sufridos, dentro del ejer- cicio en que tenga lugar la enajenación o se perciba la indemnización (si es que se opta por materializar las - asignaciones al FPI por estos conceptos, dentro de es- - tos plazos), se adicionaran a la BI del ejercicio en -

el 18 de noviembre de 1975 y el 31 de diciembre de 1976, sujetas al FPI o a la RIE dispone que tales amortizacio- nes se computaran como gastos deducibles, no siendo, por tanto, preciso el que se materialicen o se reinviertan - de la forma que hemos venido señalando.

- (1). En el caso de la RIE el producto de la enajenación de - elementos o bienes afectos a la misma no podrá asignarse al FPI, sino a la propia RIE a efectos de su reinversión y trato fiscal (art. 42.3 del RF).

que debió realizarse dicha materialización (art. 34 del RF).

De esta regla hay que exceptuar aquellos casos en que las entidades prescindan de la materialización - respecto de las cantidades que hayan invertido directamente en la adquisición de los elementos de activo afectos al FPI, dentro de los períodos precisamente establecidos para ellos (1).

h) Afección de bienes:

La imposibilidad de pignorar los fondos, títulos y valores en que se materialice el FPI y de afectarlos a préstamos o cuentas corrientes, no se aplica a las inversiones realizadas ni a las inversiones anticipadas del FPI (art. 35 del RF).

i) Liquidación, fusión o transformación de la sociedad:

Cuando se produzca una liquidación de la Sociedad, el FPI, se adicionará a los resultados que la Sociedad produzca a efectos de calcular la BL sobre la cual girar el gravamen correspondiente (art. 36 del RF).

Lo mismo ocurrirá en los casos de fusión, absorción o transformación, excepto cuando el FPI y su correspondiente materialización e inversión se conserven en la entidad continuadora de los negocios en los mismos términos en que venían figurando en la predecesora (2)

j) Disponibilidad de la previsión ganada:

Las cantidades asignadas al FPI que no se deduzcan de la BI del ejercicio con cargo a cuyos resultados se acuerde la dotación o sean adicionadas a las BI de ejercicios posteriores en cumplimiento de lo previsto en las normas que regulan el FPI, serán detraídas de la -

(1). Esta facultad se la confiere el art. 28.7 del RF y de ella hemos hablado en el apartado 7.2 b) del presente capítulo.

(2). En idéntico sentido se manifiesta el art. 49 del TR del Impuesto de Sociedades.

cuenta correspondiente, quedando por tanto excluidas del régimen aplicable a dicho FPI y siendo de libre - disposición de la entidad (art. 37 del RF) al igual - que ocurre en el régimen común (1).

8.- CUOTA TRIBUTARIA.

La cuota tributaria se obtiene por aplicación de los siguientes tipos de gravamen a la BL (art. 44 del RF):

- como tipo general se aplica el 30%.
- a las Sociedades Anónimas se les aplica el 34%.
- a las Sociedades colectivas y comanditarias sin acciones se les grava al 25%.
- a las Cajas Generales de Ahorro, se les aplica el 16%.

Los tipos de exacción sobre las primas recaudadas en los seguros efectuados por las entidades Mutuas de Seguros que no tengan carácter de compañía mercantil y que operen exclusivamente en Alava, cualquiera que sea su beneficio, serán las siguientes:

- en los ramos de vida, de accidentes marítimos y de transportes: el 1%.
- en el ramo de incendios y en los demás cuyo fin sea la reparación e indemnización de daños y perjuicios en las cosas o propiedades, incluso los derivados de responsabilidad civil: el 3,10%.

Hay que tener presente que en el importe de las primas no se comprenden los impuestos o gastos adicionados por conceptos esencialmente diferentes al de prima.

Sobre las cuotas provinciales líquidas de las liquidaciones provisionales, de oficio o definitivas, que resulten por el Impuesto de Sociedades se aplicará un recargo del 2%

(1). Véase el art. 48 del TR donde sin embargo no dice que sean de libre disposición de la entidad.

con destino a la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Alava.

Cuando se trate de sociedades y entidades que operen - en territorio común y concertado y a las que se les aplica la cifra relativa de negocios (es decir, las de territorio común que operan en territorio alavés después del 1 de septiembre de 1951 y las constituídas después del 1 de enero - de 1952 en cualquier punto que operen en ambos territorios) tributan aplicándose en Alava las normas y tarifas del territorio común (1) y que actualmente son las que recoge el art. 17 del Decreto-Ley 2/1975 de 7 de abril y que son las siguientes:

- como tipo general el 32%.
- a las Sociedades Anónimas se les aplica el 36%.
- a las Sociedades colectivas y comanditarias sin acciones, se las grava el 28%.
- a las Cajas Generales de Ahorro Popular, se les aplica el 20% (2).

8.1.- BONIFICACIONES DE LA CUOTA.

Tenemos los siguientes tipos de bonificaciones en el régimen foral:

a) Reserva Viviendas de Protección Oficial:

Se bonificará el 90% de la parte de cuota que corresponda a los beneficios que las Sociedades y demás enti

- (1). Véase el apartado 2 de este capítulo.
- (2). Como vemos el RF no se ha hecho eco de estos incrementos y aplica en el territorio foral los mismos tipos que, - salvo en el caso de las S.A., recogía en su redacción - originaria el TR (art. 51).

Por lo que respecta a los tipos de exacción sobre las primas recaudadas de los seguros efectuados por las Entidades Mutuas de Seguros se aplica el 1,30% en los Ramos de vida, accidentes marítimos y de transporte y el 4,10% en el de incendios y en los demás cuyo fin sea la reparación e indemnización de daños y perjuicios en las cesas o propiedades. Como vemos son tipos distintos a - los del régimen foral.

dades destinen e inviertan en (art. 45 del RF):

- la construcción de Viviendas de Protección Oficial siempre que sean destinadas exclusivamente a su personal.
- la suscripción de obligaciones emitidas por el Instituto Nacional de la Vivienda o por las entidades constructoras autorizadas por el mismo, cuya finalidad sea la construcción de Viviendas de Protección Oficial.
- la suscripción de obligaciones emitidas por promotores de Viviendas de Protección Oficial para su explotación en forma de arriendo, cuando sea autorizada - la emisión por el Ministerio de la Vivienda y también con carácter especial, por el de Hacienda.

En estos dos últimos casos no se reputará realizada por vía de suscripción la adquisición en Bolsa o Bolsines de tales obligaciones o cédulas .

También en el caso de estos valores enumerados en los dos últimos casos, se considera como puro ingreso de la empresa y sometido a gravamen por el Impuesto de Sociedades en su 90% el producto de la enajenación de dichos valores cuando no sea aplicado a idéntica finalidad y siempre que entre la suscripción y venta no hayan transcurrido cinco años, sin que éste se aplique en los casos de amortización de títulos con arreglo al cuadro previsto en su emisión (1).

Estas inversiones de que estamos hablando se consignarán en el Activo de los Balances de las entidades que hagan uso de este beneficio tributario, con el título "Inversiones Viviendas Protección Oficial" especificando separadamente sus características. En el Pasivo se creará una cuenta bajo la de nominación de "Reserva Viviendas Protección Oficial" que reflejará las cantidades que de los beneficios de cada año hayan sido destinadas a los fines establecidos según la dotación asignada al aprobar las cuentas del ejercicio correspondiente

(1). Esta misma bonificación la recoge el art. 54.1 del TR del Impuesto de Sociedades.

(art. 46 del RF).

La bonificación se aplicará en la liquidación correspondiente al ejercicio económico en que tengan lugar las inversiones y con cargo a cuyos beneficios sea dotada la cuenta - de Pasivo antes citada.

Si los resultados del ejercicio no permitieran cubrir - la totalidad de la inversión efectuada, la diferencia podrá imputarse al primero o segundo de los ejercicios siguientes en los que la bonificación será practicada proporcionalmente a la cifra de dotación a la referida cuenta de Reserva.

Cuando la inversión de la "Reserva Viviendas Protección Oficial" se realice en la construcción de las viviendas de - protección oficial destinadas exclusivamente a su personal, las empresas vienen obligadas a cederlas en arrendamiento a sus trabajadores manuales y empleados, pudiendo, a instancia de éstos, cederlas con precio alzado desligando esta cesión del contrato laboral (art. 46.2 del RF).

En los casos de venta o cesión de las viviendas las cantidades que perciban a cuenta las empresas en los cinco años siguientes a su primera ocupación deberán ser objeto de reinversión en los elementos citados al principio (construcción de VPO, suscripción de obligaciones...) en el plazo de 30 - días a contar de la fecha de cobro, o de materialización mediante depósito en la Caja General de Depósitos o establecimiento autorizado que figurará con título apropiado en el Activo de los Balances hasta el momento en que, reinvertidas - en cualquiera de las modalidades establecidas, se completen cinco años de permanencia en la finalidad atribuida.

El hecho de utilizar esta Reserva, su inversión o la materialización en fines distintos de los autorizados, motiva que se apliquen a las cantidades indebidamente dispuestas el gravamen que hubiese correspondido liquidar sobre las mismas, sin perjuicio del tratamiento fiscal que proceda a los resultados de la operación.

Cuando la empresa opere en ambos territorios (común y - foral) y proceda aplicar esta bonificación se tendrá en cuenta la correspondiente cifra relativa de negocios asignada pa

ra Alava a la entidad de que se trate, según establece el art. 46.5 del RF.

b) Cooperativas protegidas:

Se bonificarán en el 50% las cuotas que correspondan a las Cooperativas protegidas que cumplan los requisitos legales para su calificación una vez transcurrido el período de exención (art. 48 del RF) (1).

Esta bonificación no alcanza a los beneficios provenientes de plusvalías en la enajenación de los elementos del Activo o de los obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines concretos de la Cooperativa, aunque no determinen la pérdida de la calificación de "protegida" y sin perjuicio de poder acogerse al régimen del FPI.

En general, se aplica el Acuerdo de la Diputación de fecha 27 de mayo de 1969, por el que se otorga efectividad en Alava al Estatuto Fiscal de Cooperativas por lo que a tributos encabezados concierne, en todo lo referente a requisitos, autorizaciones, normas a cumplir, plazos de exención, excepciones.... etc.

En el caso de Cooperativas protegidas, legalmente autorizadas e inscritas, cuyos beneficios fiscales hubiesen sido ratificados por la Diputación, y que se hubiesen constituido antes del 13 de mayo de 1969, los períodos de exención y bonificación del 50% una vez transcurrido el plazo de exención, empezaran a contar a partir de la fecha de inscripción del primer ejercicio completo inmediato al de la citada fecha de 13 de mayo de 1969 (art. 48.2 del RF).

8.2.- BENEFICIOS FISCALES.

Según establece el art. 47 del RF las sociedades y entidades de condición exclusivamente alavesa, que operen o hayan de operar únicamente en Alava, podrán solicitar de la Diputación.

(1). Recordemos que de este tema se habló en el apartado 5.2. c) del presente capítulo.

Foral la concesión de beneficios fiscales en el Impuesto de Sociedades (I) tanto en los casos de creación de nuevas industrias o empresas encuadradas en sectores de interés preferente o localizados en polos y zonas de desarrollo de preferente interés provincial, como en los de ampliación industrial que presente un aumento real de producción y ventas, o de puestos de trabajo, o incremento de los medios técnicos como consecuencia de la reestructuración de la empresa, tendentes a mejorar o modernizar las instalaciones que repercutan ostensiblemente en su proceso productivo.

La apreciación de las circunstancias y la calificación a los efectos fiscales consiguientes, es competencia exclusiva de la Diputación.

El número 2 del art. 47 hace extensible esta situación de beneficio fiscal a las explotaciones ganaderas en su especie - bovina e industrias de ellas derivadas dedicadas a ganado vacuno de carne como finalidad primordial o preponderante, que revistan la forma de S.A. y tengan todas sus instalaciones en territorio alavés.

Las solicitudes deberán ir acompañadas de una memoria explicativa en la que se haga constar expresamente, y sin perjuicio de los demás datos y documentos que se consideren precisos en cada momento, lo siguiente:

a) En Sociedades y Entidades de nueva constitución:

- denominación, domicilio, objeto y capital sociales.
- volúmen y ubicación del inmovilizado.
- número de puestos de trabajo.
- volúmen de las ventas globales previstas en el primer ejercicio de plena actividad, así como cifras de producción.
- ampliaciones y mejoras de instalaciones e incrementos de producción previstos con proyección hacia el futuro, en su caso.

(1). A veces los beneficios fiscales pueden ampliarse o extenderse a otros Impuestos (art. 47.3 del RF).

b) En Sociedades que proyecten realizar ampliaciones industriales:

- incrementos y ampliaciones previstas en instalaciones y medios de producción, en puestos de trabajo y en volúmenes de producción y ventas, tanto globales como - proporcionales.
- medios y forma de financiación a utilizar.

La Diputación Foral, previos los informes y dictámenes - pertinentes, resuelve la solicitud determinando en su caso el alcance de los beneficios fiscales, bonificaciones o exenciones que se concedan, habida cuenta de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, con la facultad de proceder a la revisión, prórroga o modificación de aquellos.

De estos beneficios fiscales concedidos, se puede privar en casos justificados a una sociedad o entidad de condición - exclusivamente alavesa, en virtud de Acuerdo provincial a propuesta razonada de la Jefatura de Hacienda, cuando incurra en algún expediente que la Inspección califique de defraudación, o incumpla sus obligaciones fiscales, o bien cuando se observen anomalías graves en su contabilidad o en sus declaraciones.

Estos beneficios fiscales que la Diputación concede en el Impuesto de Sociedades pierden efectividad, cuando se apliquen a la entidad beneficiaria las normas o tarifas del territorio común porque la misma ha pasado a operar también en este territorio.

Los beneficios fiscales que se pueden solicitar, si se - cumplen todos los requisitos legales, son los siguientes:

- Apoyo Fiscal a la Inversión (1).
- Integración y concentración de empresas (2).
- Industrias de "interés nacional" y equiparadas o de interés preferente (3).

-
- (1). Véase la Orden de 18 de abril de 1975, por la que se desarrolla el Decreto 30/1975 de 10 de enero y el artículo de ANTONIO DELGADO GOMEZ en Crónica Tributaria núm. 4.
- (2). Vid. O.M. de 24 de abril de 1972 y O.M. de 5 de abril de 1965.
- (3). Vid. Decreto 2856/1964, de 11 de septiembre y O.M. de 22 de mayo de 1971.

- Empresas dedicadas a la producción de energía eléctrica, productos nitrogenados y explotación de la minería (1).
- Sociedades de Investigación y Explotación de Hidrocarburos (2).
- Sociedades de Empresas y sus Uniones (3).
- Régimen de acción concertada (4).
- Sociedades e industrias agrarias que revistan la forma de anónimas

generalmente estos beneficios son incompatibles entre sí, salvo con el Apoyo Fiscal a la Inversión siempre que se cumplan los plazos, normas y requisitos de este último y no haya incompatibilidades según los preceptos aplicables.

En las Sociedades que tributan según cifra relativa de negocios y realizan inversiones al amparo de lo establecido en el Apoyo Fiscal a la Inversión, el importe de la desgravación se deducirá, en la cuantía que resulte por aplicación de dicha cifra relativa, de las liquidaciones que practiquen por el Impuesto de Sociedades cada una de ambas Administraciones (5).

Tratándose de otros beneficios fiscales distintos al Apoyo Fiscal a la Inversión aplicables a sociedades que operen en ambos territorios, también hay que tener en cuenta la correspondiente cifra relativa de negocios.

Este tipo de Sociedades que operan en territorio común y foral, tienen que haber obtenido previamente los beneficios fiscales en territorio común, lo cual probaran ante la Diputación presentando fotocopia del documento de concesión o resolución favorable. Solo entonces podrán solicitar el beneficio fiscal a la Diputación.

(1). Vid. Ley de 15 de mayo de 1945.

(2). Vid. Ley de 26 de diciembre de 1958 y Decreto 977/1959, de 12 de junio.

(3). Vid. O.M. de 25 de enero de 1964 y Decreto de 27 de julio de 1964.

(4). Vid. art. 46 del Decreto 1451/1972, de 15 de junio sobre TR de la Ley del Plan de Desarrollo Económico y Social.

(5). Véase la Orden de 28 de julio de 1972.

9.- DEUDA TRIBUTARIA.

La Deuda Tributaria se obtiene disminuyendo el importe de la cuota tributaria con las siguientes deducciones:

9.1.- IMPUESTOS A CUENTA.

De la Cuota Tributaria se deducen las siguientes cuotas tributarias provinciales (art. 49 del RF):

A) las de la CTR y P. que correspondan a la entidad como propietaria o arrendataria de la finca o fincas de que se trate o como titular de la actividad ganadera independiente.

B) las de la CTU.

C) las de la LF del IRTP, exclusivamente en Sociedades que ejerzan actividades profesionales sujetas como tales al Impuesto de Sociedades.

D) las del IR de C. excepto las siguientes cuotas correspondientes a (art. 51 del RF):

a) los rendimientos de los valores que constituyan las carteras de las Sociedades de Capitalización y Ahorro privadas, Banca no oficial, Cajas de Ahorro y entidades de crédito privadas, y de las Sociedades y Fondos de Inversión Mobiliaria.

b) los rendimientos obtenidos por empresas sujetas y no exentas en el Impuesto de Sociedades, los cuales por figurar como ingresos de la explotación en sus cuentas de resultados, se hallen exentos del gravamen sobre las Rentas del Capital y procedan de:

- la propiedad intelectual.
- el arrendamiento de minas.
- la utilización de producciones cinematográficas.
- el arriendo, subarriendo, contrato de cesión de uso y de opción de compra, mientras no se formalice la venta de negocios, bienes o cosas.

c) los intereses exentos correspondientes a los fondos que, como consecuencia de la emisión de obligaciones se transfieran por las Sociedades de Empresas a sus miembros con arreglo a su respectiva cuota de partic

pación.

E) los de la LF del I.I. en sus diversos epígrafes satisfechos y en particular los de los epígrafes 9253 ó 9256 (transporte) y 6141 (venta de edificios), así como la modalidad de cuota fija en el régimen especial de sociedades que hemos visto existíe en la LF del I.I. (véase el apartado 2.2 A) del capítulo XII).

Todas estas cuotas seran las que fuesen imputables a Alava, devengadas en el periodo de imposición excluyendo los recargos de todo tipo girados sobre las mismas.

También se pueden deducir las cuotas no devengadas en razón de exención en el IR. de C. salvo cuando dicha exención se deba a que los rendimientos están gravados por otro impuesto o son rendimientos propios de una actividad típica de entidades sujetas al Impuesto de Sociedades.

Si la entidad gozase de una bonificación o exención en la CTR y P o en la CTU, en virtud de Acuerdo de la Diputación, las cuotas no satisfechas por tal motivo no se deducen de la cuota del Impuesto de Sociedades cuando, simultaneamente, la entidad tambien goce de bonificación o reducción en las cuotas de este último impuesto (art. 49.2 del RF).

En las sociedades con cifra relativa de negocios, el art. 52 del RF establece que a efectos de la deducción de las cuotas devengadas por el I.R. de C. procederá aplicar sobre las cuotas deducibles, la cifra relativa de negocios asignada para Alava, en el ejercicio de que se trate, a cada una de las Sociedades perceptoras de tales rentas que operen en territorio común y foral.

Por último, señalemos que estas deducciones ~~no~~ nunca dan lugar a la devolución de las cuotas satisfechas por los impuestos a cuenta en el ejercicio de que se trate, ni son compensables en las siguientes, cuando superen a la cuota del Impuesto de Sociedades, al igual que pasa en el régimen común (1).

(1). Véase el art. 57.3 del TR y, en general, todo el art. 57 en lo referente a las deducciones de la cuota.

9.2.- DIVIDENDOS DE OTRAS SOCIEDADES.

Cuando entre los ingresos computados para la determinación del beneficio figurasen dividendos percibidos de otras sociedades sujetas al Impuesto de Sociedades en el ejercicio con cargo a cuyos resultados fueran repartidos, se deducirá de la cuota una parte proporcional al 33% de tales dividendos, sea cualquiera la proporción en que hubieran sido gravadas las sociedades que las hubieran abonado (1).

Igual deducción se practica cuando se trate de participaciones en sociedades sin acciones o de dividendos percibidos por entidades residentes en España de sus filiales extranjeras.

El art. 50 del RF se encarga de aclararnos como no tienen la consideración de dividendos a efectos de esta deducción las cantidades percibidas por rentas de derechos de suscripción, ni las primas de asistencia a Juntas de Sociedades.

Como puede observarse, lo que se pretende con esta normativa, tanto aquí como en el régimen común, es paliar de alguna forma la doble imposición de los dividendos que se produce: gravamen en las Sociedades que las abonan y gravamen (por IR. de C. al percibir las y por Impuesto de Sociedades en cuanto es un ingreso computable) en las que los perciben (2).

Tratándose de dividendos percibidos de las Sociedades de Empresas constituidas con arreglo a las disposiciones vigentes y que cumplan sus requisitos se deducirá de la cuota una parte proporcional al 50% de los mismos en lugar del 33%, al igual que ocurre en el régimen común.

En las Sociedades de Capitalización y Ahorro privadas, Banca no Oficial, Cajas de Ahorro y entidades de crédito privadas, la deducción será del 80% siendo aplicable incluso a los dividendos de Sociedades de Cartera. Esta misma norma se apli-

(1). En el mismo sentido se manifiesta el art. 50 del RF.

(2). Véanse los artículos "Doble imposición de los dividendos" de GOTA LOSADA en HPE núm. 2/1970, págs. 33 y ss. y "Doble imposición económica de los dividendos" de LUIS DEL ARCO RUETE también en HPE núms. 24-25/1973, págs. 285 y ss.

ca a las Sociedades y Fondos de Inversión Mobiliaria que estén sujetas y no exentas por este Impuesto.

Fijémonos bien en que estas deducciones se aplican sobre los dividendos líquidos percibidos, cuando se trata de estas últimas Sociedades (1) mientras que en todos los demás casos se aplican sobre los dividendos íntegros (art. 50.4 del RF) (2):

Cuando se trate de dividendos o participaciones en otras Sociedades con derecho a desgravación que se perciban por entidades que operen en ambos territorios (común y foral) la deducción correspondiente se practicará aplicando la cifra relativa de negocios asignada para Alava a la entidad perceptora de tales dividendos o participaciones.

9.3.- DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

Para evitar la doble imposición internacional, cuando se incluyan en la BI del Impuesto de Sociedades beneficios, rendimientos o rentas obtenidos o procedentes del extranjero que hayan sido gravadas en él por un impuesto de naturaleza análoga o idéntica al Impuesto de Sociedades español o estén sometidas en España o en el extranjero a alguno de los impuestos que se exigen a cuenta de aquel, el art. 53 del RF se remite a lo que digan las normas vigentes en la materia al decir que se aplicaran éstas, y añadiendo que las cuestiones de hecho sobre el gravamen en el extranjero deberán ser probadas por la entidad interesada.

El art. 60 del IR por su parte, evita esta doble imposición deduciendo de la cuota del Impuesto de Sociedades la menor de las dos cantidades siguientes:

- el importe de las cuotas pagadas en el extranjero sobre los beneficios o rentas en cuestión, en concepto de im-

-
- (1). Recordemos que al hablar de los ingresos computables dijimos que las cuotas del IR de C. correspondiente a dividendos y participaciones en beneficios e intereses de valores obtenidos por tales entidades no se incrementaban a la BI del Impuesto de Sociedades ni se deducían de la cuota de esta última (véase el apartado 6 A) e) - del presente capítulo).
 - (2). Véase en este punto, pero referido al territorio común, lo que dice SOTO GUINDA, en su obra citada "Tributación de las Sociedades en España", pág. 265.

puesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto español de Sociedades o incluso a alguno de los que se exijan a cuenta de éste.

- el importe de la cuota que en España correspondería pagar por estos beneficios o rentas si se hubieran obtenido en territorio nacional.

También añade el art. 60 del TR que cuando los beneficios, rendimientos o rentas procedentes del extranjero esten sometidas en España a alguno de los impuestos que se exigen a cuenta del Impuesto español sobre Sociedades, el impuesto pagado en el extranjero se deducirá de las cuotas de los impuestos - españoles a cuenta, con los límites y condiciones que acabamos de ver en el párrafo anterior, y si las cuotas pagadas en el extranjero fuesen inferiores a las que resultasen de aplicar los tipos de los impuestos españoles a cuenta, la diferencia satisfecha en España se deducirá de la cuota del Impuesto español sobre Sociedades.

10.- PERIODO DE IMPOSICION Y DEVENGO DE LA CUOTA.

El periodo impositivo que no podrá exceder de 12 meses, coincide con el ejercicio económico de la entidad, atendiéndose solamente a los resultados obtenidos en el mismo para determinar la BI.

En el caso de que la cuenta de resultados se liquidara - antes de terminar el ejercicio, el periodo de imposición se entenderá fenecido en el mismo día a que se refieran la liquidación de las cuentas y el Balance correspondiente (1).

Esta última norma se aplica en los siguientes casos (art. 12 del RF):

- en los de absorción, o fusión que impliquen disolución - de la Sociedad sujeta a contribuir.
- cese en el ejercicio de la actividad, así como en el caso de cesión total del negocio.

(1). Véase el art. 12 del TR del Impuesto de Sociedades que también regula este tema de manera similar a como lo hace el RF aunque de forma mucho más concisa.

- en todos los demás casos en que hayan de formalizarse - balances anticipados con arreglo a las disposiciones vigentes.

En las sociedades que se encuentren en estado de liquidación, el periodo impositivo coincidirá con el de su duración. Si ésta excediese de un año, se practicaran sucesivas liquidaciones a cuenta de la que resulte por el período liquidatorio al extinguirse la entidad, y en intervalos no superiores a 12 meses, refiriéndose cada una de dichas liquidaciones al total período liquidatorio transcurrido con deducción de las cantidades ingresadas en las anteriores a cuenta y procediéndose de oficio, en su caso, a la ~~d~~ólución de las que resulten final y definitivamente a favor de la Sociedad.

Por lo que respecta al devengo de las cuotas, el art. 55 del RF dice que se devengan el último día del período impositivo, sin perjuicio, claro está, de las obligaciones que para las entidades en estado de liquidación acabamos de comentar. El devengo coincide, pues, con lo que el art. 65 establece - para el territorio común.

11.- CAPITAL FISCAL.

El capital fiscal es un concepto que anteriormente tenía gran relevancia a efectos de calcular el F.P.I. puesto que para poder aplicar tal reducción se requería que el beneficio - declarado por la sociedad superase el 6% del capital fiscal (véase apartado 7.2 a) del presente capítulo) y que actualmente toma aún mayor importancia desde el momento en que el Decreto-Ley 2/1975 de 7 de abril ha creado un recargo transitorio en el Impuesto de Sociedades que grava la parte de beneficios que exceda del 7% del Capital Fiscal, recargo que según la Disposición Transitoria 2ª del RF del Impuesto de Sociedades se exigirá con carácter provisional en Alava (1).

- (1). Este Recargo Transitorio tiene una BI que es igual a la diferencia entre la BL del Impuesto de Sociedades y el 7% del capital fiscal. Aplicando el tipo impositivo del 10% a dicha diferencia se obtiene la cuota del recargo que se ingresa simultáneamente con la deuda del Impuesto de Sociedades (Véase la Orden de 20 de junio de 1975, - que da normas para aplicar este Recargo y el Acuerdo provincial de 25 de abril de 1975).

Veamos, pues, qué se entiende por capital fiscal (a partir de ahora C.F.):

El art. 22 del RF, siguiendo idéntico criterio que el art. 31 del TR en territorio común, establece que:

- tratándose de sociedades con capital determinado (1) el C.F. será la suma del capital desembolsado y las reservas efectivas (Capital desembolsado + Reservas efectivas).
- tratándose de sociedades y demás entidades que no tengan capital determinado, el CF será la diferencia entre el Activo real y las obligaciones con terceros (Activo real + Obligaciones con ~~terceros~~) minorado, en su caso, por el saldo deudor de la cuenta de Resultados.

A) Sociedades con capital determinado:

Como ya hemos indicado su CF es el Capital desembolsado + las Reservas efectivas. Veamos cada uno de estos conceptos.

a) Capital desembolsado:

El capital desembolsado será el capital suscrito (que figura en el Pasivo del Balance) minorado por las cuentas que representen deudas del socio para con la empresa o por las que reflejen los títulos no puestos en circulación al aumentar el capital (llamense "accionistas", "socios cuenta de aportación", "acciones en cartera", etc.) que figuren en el Activo del Balance.

b) Reservas efectivas:

Se entiende por Reserva el excedente del patrimonio de la empresa sobre las aportaciones de los socios (es decir, el Neto patrimonial - las aportaciones de los socios).

(1). Las Sociedades Anónimas, Regulares Colectivas, Comanditarias y Limitadas se consideran de capital determinado ya que en su escritura fundacional han de determinar el capital social, y han de consignar en el Registro Mercantil las escrituras de modificación de aquél. Por el contrario, las empresas individuales y las demás entes que no revistan esas formas jurídicas se consideran de capital indeterminado.

Pero ¿qué se entiende por reservas "efectivas"? Pues, sencillamente que sean reales y verdaderas.

Hay que tener presente que las pérdidas que figuren en el Activo del Balance restan efectividad, tal y como dice - PARAMIO FERNANDEZ (1) a las reservas, y por tanto deben minorarse por su importe a la hora de calcular el C.F.

Entre las partidas que no se consideran reservas y no son, por ende, C.F. tenemos las siguientes:

- Fondos de Autoseguro (son pasivo exigible) (2).
- Dividendos pasivos (3).
- Cantidades aportadas por los socios a cuenta de futuras suscripciones de acciones (son claramente un préstamo).
- Participaciones en cuenta.
- Fondos de Amortización.
- Empréstito de obligaciones (son pasivo exigible).
- el saldo acreedor de la cuenta de resultados del propio ejercicio (art. 22 del RF).

Las que sí pueden considerarse dentro del CF son, entre otras las siguientes:

- Prima de emisión de acciones.
- Acciones de capital (es una revalorización del Inmovilizado).
- Reservas legales.
- El FPI y la RIE.
- Obligaciones amortizadas (en definitiva son una reserva).

-
- (1). Véase la crítica que este autor hace al libro repetidamente citado de SOTO GUINDA, en HPE. núms.2/1970.
- (2). No serán capital fiscal en cuanto esten afectos a algun elemento y no sean de libre disponibilidad por parte de la Sociedad.
- (3). De todos modos, no hay unanimidad doctrinal acerca de si los dividendos pasivos son, o no, CF, pero entendemos - que lo normal es que no lo sea.

B) Sociedades que no tienen capital determinado:

El CF de estos sujetos pasivos es el Activo Real deducidas las obligaciones con terceros (Activo Real-Obligaciones con terceros) minorada esta diferencia en su caso por el saldo deudor de la cuenta de resultados de ejercicios anteriores. Es decir, se va buscando el Neto patrimonial.

El saldo de la cuenta de resultados del ejercicio se computará en el Activo cuando su saldo sea deudor y entre las obligaciones con terceros cuando su saldo sea acreedor.

El Activo real se obtiene eliminando del Activo total el Activo ficticio y los fondos de amortización y las obligaciones para con terceros son todas aquellas con acreedores por título distinto del de aportación de capital.

C) Entidades residentes en el extranjero que realicen negocios u operen en territorio foral alavés:

Su CF es el Activo real-Obligaciones con terceros, pero referido exclusivamente a los establecimientos permanentes - que tuvieran en territorio nacional.

D) Explotaciones comerciales, industriales o extractivas de las Corporaciones Administrativas:

Cuando estas explotaciones esten sujetas al Impuesto de Sociedades el CF vendrá determinado por la suma del fijo y - circulante invertido en la empresa, prescindiendo de la forma en que se realice su aportación (art. 22.5 del RF).

Esto significa, que se incluirán en el cómputo los capitales obtenidos mediante la emisión de obligaciones, aún en el caso de que éstas estuvieran nominalmente asignadas a la explotación misma (1).

E) Capital Fiscal Medio y Capital Fiscal Reducido:

Cuando el CF, determinado como hemos indicado, hubiese experimentado variaciones durante el ejercicio, se reducirá a su estado medio (C.F. Medio) y al período de imposición si

(1). Este punto no lo recoge el art. 31 del TR.

este fuese inferior a doce meses (C.F. reducido) (1).

12.- CUOTA MINIMA SOBRE EL CAPITAL FISCAL.

La imposición por cuota mínima sobre el CF, es una forma de gravar a determinadas sociedades cuando la cuota del Impuesto de Sociedades sea inferior a la deuda tributaria - que resulte de practicar una liquidación por dicha cuota mínima (art. 54 del RF).

Es decir, que en determinado tipo de Sociedades, una vez calculada la cuota líquida del Impuesto de Sociedades, se practica una liquidación por cuota mínima sobre el CF, y se compara la deuda que así se obtenga con la cuota del Impuesto General. Si esta última es inferior se aplicará la Cuota mínima.

A efectos de dicha comparación se consideran las cuotas líquidas o deudas tributarias resultantes una vez que se han practicado en las cuotas íntegras obtenidas en cada uno de los dos procedimientos las deducciones sobre dichas cuotas - que se permiten en cada uno de ellos.

Se hallan sujetos a esta imposición por cuota mínima - las sociedades y entidades gravadas por el Impuesto de Sociedades que revistan la forma de Anónimas, Limitadas y Comanditarias por Acciones, cuyo CF exceda de la cifra de 3 millones de pesetas (2).

Hay que tener en cuenta, y así lo establecen el art. 22.4 y el 54.6 del RF, que a estos efectos de la imposición por cuota mínima, no se reputa reserva, y por tanto no es CF, el saldo de la cuenta "Regularización Acuerdo Diputación

-
- (1). Se trata de simples estimaciones del capital en períodos inferiores al año. Multiplicando el capital de cada uno de esos períodos por el número de días que comprenda y dividida la suma de esos productos por el número de días naturales del período impositivo, el cociente es el CFM. El CFR se obtiene de idéntica manera (dividiendo siempre por el número de días naturales del período impositivo).
 - (2). Al tratarse de Sociedades con capital determinado su CF es igual al Capital desembolsado + Reservas efectivas (véase el apartado 11 A) de este capítulo).

21-12-73", en tanto no se incorpore a capital o a reservas y siempre que las dotaciones a la cuenta de Regularización cumplan los requisitos establecidos (1).

Se encuentran, sin embargo, exentas de la imposición por cuota mínima, cualquiera que sea su C.F. las siguientes Sociedades y entidades:

- las Cooperativas fiscalmente protegidas y las no protegidas, debidamente inscritas en el Ministerio de Trabajo.
- las explotaciones comerciales, industriales o mineras de las Corporaciones Administrativas.
- las sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones que tengan su CF igual o inferior a 3 millones de ptas. en el ejercicio de que se trate y estén sometidas a la LF del I.I.
- las sociedades civiles, las Comunidades de Bienes y los Fondos de Inversión Mobiliaria.
- las sociedades, en general, mientras no den comienzo real a sus operaciones sociales, comerciales o industriales, cuando así lo acuerde la Diputación en casos justificados de demora en la puesta a punto de sus instalaciones, previa solicitud.
- las que se hallen en período de liquidación o disolución por extinción, siempre que no efectúen operaciones, salvo las propias de su liquidación, siendo por cuenta de la empresa las cargas de la prueba y siempre sin perjuicio de presentar la preceptiva declaración anual.
- las demás entidades o sociedades declaradas exentas del Impuesto de Sociedades en tanto permanezcan en vigor tales exenciones.

(1). Véanse los artículos y el libro de CARLOS CUBILLO sobre temas de la Regularización de Balances publicados respectivamente en Crónica Tributaria núm. 7 y en Ediciones ICE. Madrid, 1974.

- las sociedades colectivas, las comanditarias simples y las sociedades o Asociaciones que tengan por fin la obtención de lucro, en cuanto no se hallen comprendidas en alguno de los apartados citados.

El tipo de gravamen que se aplica al CF es del 6‰ y del importe que resulte de tal aplicación se deduciran unicamente las siguientes cuotas tributarias devengadas en Alava durante el periodo de imposición (excluyendose los recargos):

a) las siguientes cuotas de la LF del I.I. (1).

- la relativa a la venta de edificaciones (epígrafe - 6141).
- la de transportes (epígrafe 9253 y 9256).
- la cuota fija del régimen especial de Sociedades que ya hemos comentado.(1)

b) tratándose de Sociedades de Inversión Mobiliaria que esten sujetas y no exentas del Impuesto de Sociedades, se podrá deducir el 25% de la desgravación computable en - la cuota del Impuesto de Sociedades con respecto a los dividendos líquidos en sentido estricto percibidos de - otros sujetos y no exentos del Impuesto General en el - ejercicio con cargo a cuyos resultados fueron repartidos, siendo incluso aplicable esta deducción a participaciones netas en otras Sociedades (2).

Si las cuotas de estos impuestos fuesen superiores a la cuota mínima sobre el capital no procede la devolución de la diferencia, ni en el ejercicio en cuestión ni en los siguientes, ni procede tampoco su compensación total o parcial.

(1). Véase el apartado 2.2 A) del capítulo XII.

(2). Recordemos que a estas Sociedades se les aplica una deducción cuando perciben dividendos de otras Sociedades, incluso de Sociedades de cartera, que consiste en deducir de la cuota del Impuesto de Sociedades una parte - proporcional al 80% de tales dividendos (véase el apartado 9.2 de este capítulo).

Cuando la sociedad tenga reconocidas bonificaciones sobre la cuota del Impuesto de Sociedades, en virtud de Acuerdo singular de la Diputación, tales bonificaciones son extensivas a la cuota mínima sobre el capital por el tiempo que dure la bonificación en cuestión y siempre que prevalezca dicha cuota mínima. En todo caso, la Diputación exigirá, de ambas cuotas, la que arroje una mayor deuda tributaria.

La liquidación por cuota mínima girada en virtud de la preceptiva declaración anual de resultados formulada por la Sociedad tendrá el carácter de provisional y a cuenta del Impuesto de Sociedades.

La modalidad de cuota de LF en el régimen especial de sociedades (1) se entiende sin perjuicio de la aplicación del régimen de cuota mínima sobre el capital que pudiera corresponder a la entidad, siendo perfectamente compatibles ambos regímenes.

El hecho de que una Sociedad de cualquier tipo que sea no opere durante un determinado ejercicio o parte de él, no la exime de la imposición de cuota mínima (si es que está sometida a la misma) en tanto no se produzca la disolución de dicha Sociedad.

Cuando se trate de Sociedades que tengan cifra relativa de negocios por operar en territorio común y concertado y proceda la exacción de la cuota mínima sobre el capital, ésta se determinará previa aplicación de dicha cifra relativa que corresponda en el ejercicio a tales sociedades en Alava.

Como puede observarse esta forma de imposición de cuota mínima sobre el CF no coincide con la Cuota Mínima que se aplica en territorio común (art. 61 a 63 del TR) cuya esencia es que la cuota a ingresar por el Impuesto de Sociedades no puede ser inferior a la suma de las cuotas de los rendimientos a cuenta que corresponderían a los rendimientos obtenidos por cada explotación agrícola, forestal o minera (C.T.R. y P.), o por cada actividad profesional (IRTP) industrial o comercial

(1). Véase el apartado 2.2 A) del capítulo XII.

(I.I.) que desarrolle la entidad una vez practicadas las deducciones autorizadas. Es decir, que se liquidan los impuestos a cuenta, se suman sus cuotas y se comparan con la cuota del Impuesto de Sociedades.

13.- EL JURADO DE ESTIMACION.

El Jurado de Estimación de Alava tiene competencia para (art. 56 del RF):

- a) Determinar las BI mediante la apreciación en conciencia, como régimen subsidiario del de estimación directa (art. 57 del RF).

Le corresponde al Jurado evaluar las BI cuando el sujeto pasivo incumpliese sus obligaciones de modo que impida la aplicación del régimen de estimación directa, estimándose que tal régimen no puede ser aplicado en los siguientes casos:

- cuando los contribuyentes no lleven en debida forma la contabilidad exigida por las disposiciones vigentes en la materia, incluso cuando se trate de libros o contabilidades especiales que pudiera establecer la Diputación.
- cuando exista excusa, resistencia o negativa a los requerimientos legítimos formulados por la Oficina Liquidadora de Impuestos Directos, tanto para la presentación de declaraciones, como para la aportación de datos o documentos pertinentes para la práctica de las liquidaciones a que hubiera lugar.
- el mismo caso anterior pero cuando los requerimientos los formulase la Inspección del Impuesto legitimamente, en uso de sus atribuciones.
- cuando se aprecie omisión, ocultación o falseamiento en la Contabilidad que sean considerados graves por la Administración, o exista presunción fundada de que los datos contables no se ajustan a la realidad de los hechos económicos.

- cuando existiesen actividades gravadas que fuesen posteriormente descubiertas o puestas de manifiesto por la Oficina Liquidadora o por la Inspección, si medie se mala fé y evidente ánimo de defraudación por parte de las sociedades o entidades que no cumplieron en el ejercicio de que se trate y anterior, requisito alguno para su inclusión en el Índice de Sociedades de la Diputación y no constare previamente ante ella el - ejercicio en territorio alavés de la actividad gravada.
 - cuando la Inspección hallase partidas sin reflejo contable y existiese presunción fundada de reparto de beneficios, ingresos o dividendos entre los socios o accionistas ocultamente, no reflejados en cuentas, ni - declarados por la Sociedad, sin perjuicio del expediente correspondiente relativo al Impuesto de Sociedades, corresponderá al Jurado de Estimación la determinación de la BI a efectos del IR de C. en los casos de su - competencia.
- b) Resolver las contraversiones que, sobre cuestiones de - hecho, puedan producirse entre la Administración Provincial y los contribuyentes (art. 58 del RF).

El Jurado es competente para resolver controversias sobre las siguientes cuestiones de hecho:

- estimación del valor en el mercado de elementos de - activo o de participaciones cedidas en sociedades, en caso de cesión o enajenación, excepto cuando se trate de valores mobiliarios que sean objeto de cotización calificada en Bolsa, cuando exista discrepancia entre el valor atribuido en cuentas y el que realmente tengan en el mercado los bienes, valores, participaciones o elementos cedidos o enajenados. La actuación - del Jurado será promovida por la Administración Provincial, previa declaración de competencia dictada - por la Jefatura de Hacienda, sin perjuicio de las facultades conferidas a la Inspección de Tributos.

- estimación de los gastos de dirección y los generales de administración racionalmente imputables a los establecimientos permanentes en Alava de las entidades residentes en el extranjero.
- determinación en el caso de las entidades residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en Alava de las partidas que impliquen directa o indirectamente transferencia de beneficios al extranjero y conceptuación de las partidas que conducen a reducir el beneficio procedente de operaciones efectuadas en territorio foral alavés.
- fijación de los rendimientos relativos a operaciones realizadas en Alava, por entidades residentes en el extranjero, que no cierren un ciclo mercantil determinante de resultados económicos por finalizarse éste en el extranjero por la propia entidad, que podrá llevarse a cabo por comparación con los rendimientos o beneficios que normalmente arrojen otras empresas que desarrollen la misma o similar actividad en territorio alavés o nacional, en su caso.
- funcionamiento y operaciones realizadas en territorio alavés por entidades residentes en el extranjero mediante organizaciones especiales de ventas o centralización de pedidos, que deban suministrar varias de ellas, aún en el caso de que dichas organizaciones tengan personalidad jurídica propia y se hallen sujetas a contribuir por este Impuesto.
- apreciación del ejercicio de funciones determinantes del poder de decisión de una entidad sobre otra, a efectos de calificarlas tributariamente como matrices y filiales, y en particular, de la consideración de las circunstancias necesarias para la admisión como gasto deducible de las cantidades e intereses exigidos por las empresas matrices extranjeras a sus filiales (véase el apartado 6 D) j) del presente capítulo).

- deducción de los gravámenes en el extranjero a efectos de evitar la doble imposición internacional (véase el apartado 9.3 de este capítulo).
 - los que se deriven del FPI y en especial cuanto se refiera a la determinación del coste efectivo de los nuevos elementos materiales del Activo Fijo construídos por medios propios de las sociedades respectivas, y los que afecten a la naturaleza de las empresas y de los elementos que constituyan las inversiones o a la atribución del beneficio no distribuido.
 - cuantos se deriven de la R.I.E. asimilada al F.P.I.
 - los relativos al Apoyo Fiscal a la Inversión, Regularización de Balances y aplicación del saldo de la cuenta de Regularización.
 - pérdida de la exención tributaria de las entidades dedicadas exclusivamente a la adquisición o construcción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo.
 - apreciación de las circunstancias de la calificación y concesión de las bonificaciones, deducciones y exenciones y, en general, de los beneficios fiscales previstos en el apartado 8.2 de este capítulo, así como de la prórroga, revisión o pérdida de tales beneficios en todos los casos de su competencia.
- c) Ejercer las funciones extraordinarias que les sean encomendadas expresamente, previa la pertinente declaración de competencia que será dictada por la Jefatura de Hacienda de la Diputación.

14.- GESTION DEL IMPUESTO.

Empecemos hablando de las obligaciones de los contribuyentes.

14.1.- OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

A) Índice de Sociedades:

En la Sección de Impuestos Directos de la Diputación - se llevará un Índice de Sociedades (art. 59 del RF) en el - que se incluirán todas las sociedades domiciliadas en territorio foral, las constituidas en él y aquellas que operasen en Alava cualquiera que fuese el lugar de su constitución.

También se incluirán en el Índice las que gocen de exención tributaria excepto las que tengan reconocida la exención por acuerdo de la Diputación, los Ayuntamientos, Corporaciones y entidades locales menores, las Mutualidades Laborales y sus organizaciones federativas y de compensación económica y las que tributen exclusivamente al Estado (es decir, la Banca Oficial, las Empresas concesionarias de los monopolios - del Estado, las Empresas de Seguros y las Sociedades Mutuas de Seguros que tengan carácter de compañía mercantil).

Las entidades obligadas a incluirse deberán presentar - en la referida Sección de Impuestos Directos, una copia simple de la escritura de constitución y de los Estatutos sociales, dentro del plazo de un mes contado desde la fecha en - que queden legalmente constituidas o adquieren la condición de sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades cuando no venga ésta determinada por aquella constitución.

Aquellas sociedades que precisen autorización de organismo competente, presentaran, además, fotocopia de su aprobación, inscripción o resolución favorable.

Igualmente presentaran en los respectivos Ayuntamientos el correspondiente parte de Alta en la LF del I.I., así como el de Baja en caso de cese en la actividad, cuando éste se - halle tarifada o la entidad esté sujeta a la cuota fija.

También deberán presentar en el plazo de un mes, copia de las escrituras y de los estatutos sociales que modifiquen los anteriormente vigentes.

En los casos en que una sociedad se encuentre en periodo de liquidación por extinción, deberá comunicar previamente y por escrito a la citada Sección de Impuestos Directos el - acuerdo legalmente adoptado por sus socios o partícipes, pre

sentando oportunamente copia simple de dicha escritura notarial, dentro del plazo de un mes a contar desde la fecha de su otorgamiento.

En determinados casos podrá eximirse previa solicitud o de oficio a entidades constituídas fuera de Alava de la presentación de todos estos documentos, excepto de los partes - de Alta o de Baja en su caso en la LF del I.I.

Cuando una Sociedad constituída fuera de Alava hubiese pasado a operar total o parcialmente en territorio alavés antes de publicarse el Acuerdo que aprueba el RF del Impuesto de sociedades (que se aprobó por Acuerdo de 30 de septiembre de 1975) o pasase a operar en dicho territorio después de dicha fecha y no hubiese cumplido las obligaciones previstas - que estamos analizando, deberá ponerlo en conocimiento de la "Sección de Impuestos Directos" cumpliendo además los requisitos anteriormente señalados.

Estas obligaciones afectaran también a contratistas de obras, promotores o constructores que ostenten el carácter - de personas jurídicas por razón de las edificaciones u obras realizadas en Alava, aunque las respectivas entidades se hubiesen constituído fuera de la misma, así como, en general, a todo tipo de sociedades que dispongan en esta provincia de oficinas, instalaciones, tiendas, almacenes, establecimientos, sucursales, agencias, representaciones, etc., a las que les será de aplicación, en su caso, la cifra relativa de negocios, independientemente del lugar de su constitución, capital y forma social.

Cuando quedase probado, en virtud de los datos que obran en poder de la Sección de Impuestos Directos o de la Inspección, el incumplimiento por parte de las entidades obligadas de alguno de estas obligaciones, la Diputación podrá exigir de oficio la aportación de los documentos y datos que estime oportunos de tales entidades y acordar su inclusión en el Indice, previo requerimiento a la entidad incurso en la obligación, para que en el plazo que al efecto se la señale, formule las alegaciones que estime convenientes a su derecho, acor dando, en su caso, la sanción que proceda aplicar.

Las sociedades y entidades vienen tambien obligadas a - consignar en cuantas declaraciones y demás documentos hayan de presentar o surtir efectos ante la Diputación Foral alavesa, un código permanente para su identificación fiscal durante la vida de la entidad que será señalado por la Delegación de Hacienda correspondiente.

La baja en el Indice de Sociedades se producirá por extinción del ente inscrito u otras causas en que así procediese:

La Diputación esté facultada para recabar, a través de - la Sección de Impuestos Directos, cuantos datos sean precisos dentro de su competencia respectiva, a las siguientes personas u organismos:

- a los encargados de los Registros Mercantiles de la provincia de Alava.
- a los Notarios que ejerzan sus funciones en territorio - foral.
- a los Organismos públicos y privados, así como de los particulares.

Por último, el art. 59.8 del RF establece que no se practicaré liquidación alguna por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales INTER VIVOS y Actos Jurídicos Documentados, por las Oficinas Liquidadoras del referido Impuesto en Alava, ni procederá la solicitud de inscripción en el Registro Mercantil correspondiente, de las actas y contratos reflejados en las - escrituras públicas y documentos notariales en tanto no se justifique, mediante diligencia expresa hecha constar por la Sección de Impuestos Directos de la Diputación, el hecho de que - ésta ha recibido una copia simple de todo tipo de actos, contratos o documentos notariales otorgados en Alava que afecten a sociedades y entidades consideradas sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, quedando debidamente registrados aquellos.

A propósito de todo ésto, la Disposición Transitoria 1ª - del RF concede un plazo excepcional y extraordinario de seis - meses a contar del 1 de enero de 1976 (fecha en que entra en - vigor el RF) para que todas las sociedades que no hayan cumpli

do estas obligaciones o lo hubieran hecho de forma incompleta o imperfecta, presenten los documentos pertinentes (declaraciones, copias de actas y contratos sociales reflejados en documentos notariales) regularizando su situación fiscal, sin - que proceda multa alguna, de las que se imponen cuando no se presentan tales documentos (véase el apartado 14.3 B) de este capítulo) (1).

B) Declaraciones:

El Impuesto se recauda mediante exacción fundada en la declaración del contribuyente, sin perjuicio de aquellos casos en que la BI se estime por el Jurado Tributario.

Las obligaciones de los sujetos pasivos a este respecto - son las siguientes (art. 60 del RF):

- a llevar cuenta y razón de sus negocios, ajustada a los - preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones reguladoras de la materia, extendiéndose esta obligación a los libros o contabilidades especiales que se establezcan. El retraso en los libros de contabilidad obligatorios no podrá ser superior a cuatro meses.

Los rendimientos de cada actividad industrial, comercial, profesional, agrícola y de servicios, así como los de las inversiones, de actividades no mercantiles ni profesionales u otras fuentes, y las plusvalías sujetas (cuyo conjunto total constituye el importe de la renta o beneficio de la entidad) se determinaran bien por la contabilidad principal o mediante la oportuna contabilidad - auxiliar llevada en la forma que cada entidad estime más conveniente.

- a presentar dentro de los plazos legales una declaración de los beneficios líquidos obtenidos, copia autorizada del Balance-inventario y de la memoria del ejercicio, extracto de las cuentas de Pérdidas y Ganancias y de Explotación,

(1). Con todo ésto el RF regula mucho más ampliamente el tema de lo que hace el art. 71 del TR.

detalle de Gastos Generales y de Contribuciones e Impuestos, copia del Acta o certificación del acuerdo de distribución - de beneficios, así como los demás datos exigidos en el modelo de declaración oficial en cuanto afecten a la entidad declarante y aquellos otros que la Oficina Liquidadora debe tener presente al practicar la liquidación (tales como, los referentes al FPI, a la RIE, beneficios fiscales, bonificaciones, compensación de pérdidas....). Asimismo presentarán simultáneamente declaración de bienes de uso y disfrute propiedad de la empresa, con arreglo a modelo.

- la obligación de declarar alcanza también a los sujetos pasivos que no hayan desarrollado^orealizado operaciones durante - un determinado ejercicio, así como a aquellos que gozando de exención, hayan obtenido beneficios excepcionalmente sujetos al Impuesto (1) e incluso a los que se hallen en periodo de liquidación por extinción, debiendo presentar estos últimos un estado de cuentas que permita apreciar la marcha, situación y resultados de las operaciones realizadas durante cada uno de los períodos liquidatorios (véase el apartado 10 de este capítulo).

Las Sociedades y entidades que operen en territorio común y foral deben presentar la documentación exigida, tanto en - la Diputación Foral como en la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal, ajustándose a los modelos de declaraciones oficiales aprobados en cada una de ambas Administraciones fiscales.

C) Plazo de presentación de documentos:

La presentación de los documentos a que hemos hecho alusión deberá hacerse dentro de los 20 días hábiles siguientes a la fecha en que legalmente sea aprobado el Balance definitivo del ejercicio, pudiendo la Administración prorrogar el plazo hasta un máximo de 3 meses previa solicitud.

-
- (1). Puede ser el caso de los Ayuntamientos, Corporaciones y entidades locales menores, las Cooperativas fiscalmente protegidas y sus Uniones y Federaciones y las Entidades que se dediquen exclusivamente a la adquisición o construcción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo (véase el apartado 5.2 b), c) y h) del presente capítulo).

Transcurridos seis meses desde la fecha en que se devengue la cuota sin haberse producido la aprobación de cuentas quedará finalizado el ~~plazo de presentación~~ (1).

14.2.- LIQUIDACIONES.

Tenemos las siguientes clases de liquidaciones (art. 62 del RF).

A) Liquidación previa:

El sujeto pasivo del tributo tiene que practicar en los impresos oficiales una liquidación deducida de su contabilidad, - con los aumentos y deducciones que procedan para la determinación de bases y cuotas a ingresar.

La cantidad que resulte como deuda tributaria en virtud de esta liquidación (en cuanto se refiere exclusivamente a la cuota que corresponda a la Diputación) o la cuota mínima sobre el capital, si fuera procedente será girada por la Oficina Liquidadora del Impuesto después de la presentación de los documentos para - aplicación de la cifra relativa de negocios a que hubiese lugar (véase liquidación provisional).

Como puede observarse, el ingreso no se hace en el momento de la presentación de los documentos (cosa que ocurre en el régimen común) sino a posterior. De todos modos, el art. 62.1 del RF dice que la Diputación se reserva la facultad de exigir, previo Acuerdo con carácter general y en el momento y forma que estime oportunas, los ingresos de las cuotas tributarias resultantes en virtud de la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo en el acto de presentación de declaraciones.

B) Liquidación provisional:

La Oficina Liquidadora, basándose en las declaraciones y datos aportados por los sujetos pasivos practicará una liquidación provisional (que es propiamente el ingreso a cuenta), sin otras

(1). En el territorio común ocurre lo mismo (véase el art. 72 del TR).

rectificaciones que las que se deriven de la corrección de errores en bases o cuotas. Esta liquidación provisional ha de notificarse reglamentariamente, señalando fecha límite de pago o vencimiento.

C) Liquidación cautelar o de oficio:

Quando la documentación no se ha presentado dentro de plazo, la Administración podrá practicar con posterioridad a la fecha - límite de presentación una liquidación cautelar o de oficio girada sobre la misma base de la última liquidación definitiva correspondiente al sujeto pasivo o, en su defecto, sobre la última declarada o, en su caso, la mínima sobre el capital, según proceda.

D) Liquidación definitiva:

Después de verificado por los servicios de Inspección de Tributos la comprobación del Impuesto, se practica la liquidación definitiva, determinándose la deuda tributaria a ingresar por aplicación de las normas generales del impuesto y de las que regulan la cuota mínima, una vez deducido el importe ingresado a cuenta en virtud de la liquidación provisional o de oficio.

Como señala el art. 63.2 del RF todas las liquidaciones practicadas y acuerdos recaídos en expedientes incoados por los Servicios de Inspección de los Tributos son - revisables por la Diputación, bien por iniciativa propia, bien a propuesta fundada de la Jefatura de Hacienda, en tanto no haya prescrito la acción administrativa.

14.3.- GARANTIAS DE LA ADMINISTRACION.

Como garantías de la Administración podemos enumerar las siguientes (art. 64 del RF).

A) Actuación comprobatoria e inquisitiva:

La Diputación Foral, a través de sus Servicios de Inspección, tiene derecho a comprobar con mayores datos la exactitud de las declaraciones de los sujetos pasivos y a realizar la comprobación e investigación del Impuesto, mediante el examen de los libros, -

facturas y justificantes de su contabilidad y a tomar nota, por medio de sus funcionarios, de las anotaciones contables u operaciones que se estimen precisas y de sus antecedentes, así como a que se les facilite copia de cualquier acuerdo o documento.

En particular, la comprobación podrá alcanzar a los actos, actividades, elementos y valoraciones consignadas en las declaraciones tributarias y demás circunstancias que integren o condicionen la BI. La investigación afectará a la citada BI y a la que no haya sido declarada por el sujeto pasivo o lo haya sido parcialmente, así como a la BL.

A estos efectos, la Inspección puede realizar actuaciones - inquisitivas cerca de los particulares y de cualquier Organismo para la obtención de datos que directa o indirectamente conformen o puedan influir en la determinación de las bases.

B) Responsabilidades tributarias:

Serán responsables solidarios por las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por sociedades o entidades de todo tipo sujetas a este Impuesto, el transmitente o cedente y quienes les sucedan o se subroguen tácitas o expresamente por cualquier título o concepto en la respectiva titularidad, sean personas físicas o jurídicas (1).

Los bienes y derechos transmitidos o cedidos quedan, por su parte, afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades - que procedan de liquidaciones practicadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales negocios, explotaciones o actividades que hubieran sido objeto de traspaso, cesión o transmisión por cualquier título o concepto a otras personas físicas o jurídicas por derivación de la acción administrativa y tributaria.

C) Penalidades:

A propuesta de la Inspección o de la Oficina Gestora y Liquidadora del Impuesto se sancionaran las siguientes situaciones:

- retraso en los libros de contabilidad superior a cuatro meses.

(1). Precisamente a efectos de esta responsabilidad, el que pretenda adquirir la titularidad de dichas explotaciones y actividades tiene derecho, previa conformidad del titular ac-

- cuando exista excusa, resistencia o negativa a facilitar - declaraciones o datos complementarios relativos al Impuesto de Sociedades, o no se atiendan los legítimos requerimientos.
- cuando mediase requerimiento por falta de presentación de declaraciones.
- la no presentación de documentos determinantes de la inclusión en el Índice de Sociedades, de modificaciones estatutarias, actas y contratos sociales que afecten a los Impuestos Directos, así como la falta de presentación del correspondiente parte de Alta en la LF del I.I.
- no llevar libros oficiales de contabilidad, así como la negativa, excusa o resistencia en la exhibición de los mismos en caso de requerimiento o inspección y cuando tales libros no reúnan los requisitos legales o exista falseamiento o - presunción fundada de que los datos contables no se ajustan a la realidad de los hechos económicos.

En este último caso la sanción que se impone puede ser de 5.000 a 50.000 ptas. y hasta de 100.000 ptas. en caso de reincidencia observada en cualquier ejercicio posterior al de la primera o anterior sanción.

En todos los demás supuestos contemplados las sanciones serán de 500 a 5.000 ptas. y en caso de reincidencia o cuando medie nuevo requerimiento por no haber sido atendido el anterior, la penalidad podrá ser del duplo al triplo de la anteriormente im puesta.

Todas estas propuestas de sanciones, multas o penalidades deberán ser ratificadas por la Jefatura de Hacienda y, previo informe de la Comisión de Hacienda y Patrimonio serán impuestas por el Presidente de la Diputación hasta un límite de 5.000 ptas. y por la Corporación si excediesen de tal cuantía.

De todas formas, siempre quedan a salvo las atribuciones señaladas al Jurado de Estimación de Alava para que se proceda por

tual, a solicitar de la Administración una certificación detallada de tales deudas y responsabilidades tributarias, quedando exento de responsabilidad si la certificación se expide con contenido negativo o no se facilita en el plazo de 2 meses.

los medios reglamentarios a la liquidación a que, en su caso hubiese lugar.

D) Recargos:

Se establece un recargo del 10% sobre las cuotas o deudas - tributarias en los siguientes casos:

- cuando no mediase declaración en los plazos reglamentarios por parte de los sujetos pasivos y la Oficina Liquidadora hubiese girado liquidación caucional o de oficio (véase el apartado 14.2 c) de este Capítulo).
- cuando sin que mediase requerimiento, los sujetos pasivos - efectuaran la presentación de declaraciones y demás documentos exigidos para la liquidación del Impuesto, con un retraso superior a un mes, a contrar del último día de admisión en plazo reglamentario.
- cuando en virtud de requerimiento se presentaron declaraciones fuera de plazo.
- cuando los sujetos pasivos efectuasen ingresos, procedentes de liquidaciones notificadas, después de la fecha límite de pago o al vencimiento señalado en la propia liquidación.

Estos recargos son computables con las penalidades que hemos citado anteriormente.



582
DIPUTACION FORAL DE ALAVA
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Ejercicio
Empresa declarante
Domicilio calle núm.
Teléfono Número de Identificación Fiscal
Actividad

CAPITAL

Capital escriturado referido al primer día del ejercicio
Aumentos por ampliaciones en el ejercicio
Suma
A deducir: Capital pendiente de desembolso
Diferencia

Reservas:

.....
.....
.....
.....
.....

Capital fiscal

Beneficio del ejercicio (1)

Aumentos:

Territorial Urbana, Cuota Tesoro
Impuesto Industrial, Lic. Fiscal, Cuota Tesoro
Impuesto Industrial, Transporte, Cuota Tesoro
Detalle de otros impuestos y partidas, no deducibles
.....
.....
.....
.....

Suma

Deducciones:

Atenciones estatutarias
.....
.....
.....

BASE IMPONIBLE

Previsión para Inversiones
Reserva para Inversiones de Exportación

BASE LIQUIDABLE

(1) Deducido ya, en su caso, el gravamen 4% de sociedades anónimas del ejercicio, si se ha efectuado la correspondiente provisión en cuentas.

DEDUCCIONES DE LA CUOTA:

Impuesto Industrial, Lic. Fiscal, Cuota Provincial

Impuesto Industrial, Transporte, Cuota Provincial

P/P dividendos extraños

Diferencia

Diferencia

2 por 100 recargo Cámara de Comercio e Industria

Total.....

a de de 19

Firma y Sello de la Empresa.

DOCUMENTOS AUTORIZADOS QUE ACOMPAÑARAN A ESTA DECLARACION:

Memoria.

Balance.

Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Detalle por conceptos de Gastos Generales.

Desglose de la cuenta de Contribuciones e Impuestos.

Acuerdo de distribución de beneficios.

Extracto de la cuenta de explotación.

Otros datos y requisitos que exija la aplicación individualizada de normas especiales.

CAPITULO XIV

IMPUESTO GENERAL SOBRE SUCESIONES

1.- CONCEPTO.

El Impuesto sobre Sucesiones es un supuesto que grava las adquisiciones patrimoniales MORTIS CAUSA y que, precisamente por ello, se exige por las adquisiciones a título de herencia o legado de toda clase de bienes, derechos y acciones con sujeción a las siguientes reglas:

- tributan en todo caso a la Diputación las adquisiciones de bienes inmuebles sitos en territorio alavés, cualquiera que sea la naturaleza, vecindad o residencia del causante o causahabiente.
- las adquisiciones de bienes muebles tributarán a la Diputación cualquiera que sea el lugar donde se hallen situadas, cuando el causante tenga la vecindad foral alavesa.

Estas mismas reglas también se aplicaran cuando el causante sea extranjero y haya cumplido los requisitos que se exigen a los nacionales para ganar la vecindad alavesa.

Como puede observarse se hace necesario determinar cuál es el alcance del término jurídico "vecindad", para lo que hemos de recurrir al art. 14 del Código Civil, no sin antes decir que la vecindad civil es el vínculo de dependencia regional de una persona, por el cual queda sometida a un ordenamiento jurídico foral o regional.

Según el art. 14 del Código Civil, la vecindad civil se adquiere de las formas siguientes (1):

(1). ESPIN CANOVAS, Diego: "Manual de Derecho Civil Español". Vid. I (Parte General) Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1974, pág. 265.

a) De forma originaria:

Por la filiación (IUS SANGUINIS). Según ésto, los hijos adquieren la vecindad de sus padres, con preferencia la - del padre, si es diversa la de ambos progenitores (art. 14 núms. 2 y 4).

b) De forma derivada:

- por opción. Los nacidos fuera de territorio foral de padres de condición foral adquieren la vecindad foral si - dentro del año siguiente a su mayor edad o emancipación, declaran ante el encargado del Registro Civil su voluntad en este sentido (art. 14.2).
- por residencia continuada durante dos años siempre que - el interesado manifieste ser esa su voluntad o por la residencia continuada de diez años, sin declaración en contrario durante ese plazo (art. 14.3). Ambas declaraciones se haran constar en el Registro Civil y no necesitan ser reiteradas.
- por unidad familiar. La mujer casada sigue la condición de su marido, y los hijos emancipados la de su padre y en defecto de éste, la de su madre (art. 14.4).

En caso de dudas, dice el art. 14.5 del C.C. que prevalecerá la vecindad civil que corresponda al lugar del nacimiento.

A tenor de todo ésto podemos decir que tienen vecindad alavesa:

- los hijos de padre alavés-- (que deberan optar a ello si - han nacido fuera de Alava).
- los hijos de madre alavesa (cuando ésta es viuda o es desconocido el padre).
- los que residan en Alava durante diez años.
- los que residan en Alava durante dos años, si expresan su deseo de adquirir esta condición.
- los extranjeros que se nacionalicen españoles y residan en Alava durante el tiempo citado anteriormente.

- el alavés que resida en el extranjero conservando la nacionalidad española.
- la mujer casada con un alavés.

El art. 4 del Reglamento del Impuesto que estamos comentando, añade que quien haya desempeñado un cargo o empleo público, o bien un cargo o empleo en cualquier entidad, sociedad o compañía que preste servicios de carácter público o se halle sometida a la especial intervención o inspección del Estado, se presumirá que ha residido en el territorio donde ha ejercido dichos cargos, siempre que los mismos requieran por su naturaleza la residencia en el lugar donde se desempeñan. De igual manera, también implica presunción de residencia, y así lo dice el art. 4 del RF, al figurar inscrito en el padrón municipal.

En los casos de pérdida de nacionalidad y ulterior recuperación de la misma o cuando un español se ausentase del territorio nacional y volviese de nuevo a él, se entiende no modificada la situación que, en cuanto a la vecindad, tenía antes de perder aquella o de ausentarse de dicho territorio.

Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al Impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación se estará a lo dispuesto en el Código Civil, y en defecto de este a lo que diga el Derecho Administrativo, pero teniendo siempre en cuenta que a efectos del Impuesto se consideran siempre bienes inmuebles las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, aún cuando sean transportables y aunque el terreno donde se hallen ubicados no perteneciese al dueño de las mismas.

El Impuesto se rige por el Reglamento de los Impuestos sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (1) aprobado por la Diputación Foral de Alava en sesión celebrada el 30 de septiembre de 1975, que deroga el Reglamento de 21 de julio de 1959 y los acuerdos y disposiciones com-

(1). Igual ocurre en el régimen común donde los Impuestos de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales también aparecen recogidas en un solo cuerpo legal: el Texto Refundido aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril (BOE. de 18 de mayo de 1967).

plementarias del mismo y que entró en vigor el 1 de enero de 1976.

El RF citado se aplica también a los actos y contratos causados antes del día 1 de enero de 1976 que se presenten a liquidación fuera de los plazos reglamentarios o de las prórrogas - que hubiesen sido concedidas, pero siempre que por aplicación de las normas del RF que estamos comentando hubiesen de practicarse liquidaciones de cuantía superior a las resultantes por aplicación del Reglamento de 21 de julio de 1959 y demás acuerdos complementarios del mismo.

Quedan subsistentes los beneficios fiscales señalados en los Acuerdos de la Diputación Foral alavesa de 25 de enero de 1972, 22 de febrero de 1972, 27 de febrero de 1973 y 24 de junio de 1975 relativos a la Rioja Alavesa, por el período señalado en los mismos.

Por último señalaremos una diferencia importante entre el régimen foral y el común y es que aquel no contempla el Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, cosa que sí hace el TR en el régimen común (art. 48 a 53), que es un Impuesto - que grava el dominio de los bienes y demás derechos reales que recaigan sobre los mismos, pertenecientes a Asociaciones, Corporaciones, Fundaciones y demás personas que tengan personalidad propia e independientes y que no sean susceptibles de transmisión hereditaria, ya directamente, ya por medio de las acciones o títulos representativos de participación en el haber social - (1).

El texto del Concierto Económico con Alava de 29 de febrero de 1952 se ocupa de este tema en el art. 8 pero regulándolo bajo el título de Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de

-
- (1). Como señala BASANTA DE LA PEÑA, este impuesto no recae sobre los bienes de todas las personas jurídicas, sino tan solo - sobre las de aquellas que carecen de la facultad de su libre disposición, es decir, las llamadas "manos muertas" ya que, tratándose de unas personas que tienen una duración indefinida, los bienes que poseen no son nunca objeto de transmisión MORTIS CAUSA, y casi nunca de transmisiones INTER VIVOS (vid. "Impuesto General sobre Sucesiones" en R.D.F.H.P. núms. 65 y 66, 1966). Surge, pues, este Impuesto como sustituto del de Sucesiones para evitar que tales bienes se encuentren en una posición de privilegio respecto a los poseídos por las personas físicas y las demás personas jurídicas.

Bienes, denominación de estos tributos antes de la Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, e incluyendo además en el Concierto el Impuesto sobre el Caudal Relicto, que fué suprimido por dicha Reforma (concretamente por el art. 134 de la Ley 41/1964 de 11 de junio).

Dentro de la clasificación de impuestos del Concierto, el de Sucesiones es un Impuesto concertado revisable quinquenalmente.

2.- HECHO IMPONIBLE.

Empecemos a analizar el HI viendo cuáles son los actos sujetos al Impuesto.

2.1.- ACTOS SUJETOS:

Según el art. 25 del RF estan sujetos al Impuesto (1):

- las adquisiciones de toda clase de bienes y derechos a título de herencia o legado.
- las cantidades que perciban los beneficiarios de las compañías o entidades aseguradoras con las que esten concertados seguros sobre la vida.

Esta doble distinción la mantiene el RF a lo largo de todo su articulado, por ejemplo al hablar de la BF y de la cuota tributaria.

El art. 6 del RF, por su parte, completa el concepto de actos sujetos diciendo que el Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto liquidable cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado y prescindiendo de los defectos, tanto formales como intrínsecos que pudieran afectar a su validez y eficacia (2).

-
- (1). El art. 18 del TR del Impuesto de Sucesiones no hace esta doble distinción de los actos sujetos, limitándose a decir que estan sujetas las adquisiciones por herencia o legado de bienes, derechos y acciones de cualquier naturaleza.
 - (2). Es decir, que el art. 6 del RF, recoge la norma general que da el art. 7 de la Instrucción Foral General de Impuestos de Alava (véase el apartado 2.3.3 del capítulo VI de la presente tesis).

2.2.- ACTOS EXENTOS.

Los actos exentos los enumera el art. 26 del RF y son los siguientes:

a) Adquisiciones por herencia o legado en favor de (1):

- ascendientes y descendientes legítimos siempre que la participación total que a cada uno de ellos corresponda no exceda de 50.000 ptas.
- ascendientes y descendientes naturales o por afinidad, cuando la total participación que les corresponda a cada uno no exceda de 25.000 ptas.
- colaterales y personas que no guarden parentesco alguno con el testador siempre que la participación que a cada uno de ellos corresponda no exceda de 10.000 ptas.

b) las cantidades que no excedan de 500.000 ptas. que perciban los beneficiarios de las pólizas sobre la vida de las compañías o entidades aseguradoras siempre que el parentesco existente entre el que figure como contratante en la póliza y el beneficiario sea el de cónyuge, ascendiente o descendiente legítimo, legitimado, natural o adoptivo.

Cuando el seguro se concierte sobre la vida de persona distinta del contratante, se requiere, para gozar de la exención, que dicho seguro haya sido concertado al menos, con tres años de antelación a la fecha en que se produzca el evento previsto, salvo que éste se hubiera concertado de forma colectiva.

En los seguros colectivos se atenderá al grado de parentesco entre el asegurado y el beneficiario.

c) los legados en favor del alma que no excedan de 50.000 ptas. y aquellos que, aún excediendo de dicha cifra, no supongan más de un 5% de la herencia (2).

-
- (1). El TR da un enfoque distinto ya que declara exentas las adquisiciones hereditarias de ascendientes, descendientes legítimos y cónyuges cuando su participación total no exceda de 10.000 ptas. Cuando dicha participación no exceda de pts. 100.000 está asimismo exenta la porción hereditaria correspondiente a las primeras 10.000 ptas. (art.19.1 del TR).
- (2). En el régimen común el art. 19 del TR no pone límite económico a esta exención.

- d) los sueldos, gratificaciones y demás emolumentos que dejen devengados y no percibidos los funcionarios, empleados y obreros.
- e) las herencias y legados destinados a la construcción de edificios del culto católico o de las casas religiosas o a finalidades de culto o religiosas.
- f) las herencias o legados en favor de centros docentes autorizados o reconocidos por el Ministerio de Educación y Ciencia.
- g) las transmisiones por herencia o legados en favor de subnormales, minusválidos, incapacitados para el trabajo (art. 3 del Decreto 3140/71, de 23 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Protección de Familias Numerosas), así como los declarados judicialmente incapaces por razón de diferencia mental o sordomudez.
- h) las adquisiciones a que se refieren los números 1, 2, 6, 7, 18, 33 y 34 de las que veremos al analizar los actos exentos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, pero siempre que tales transmisiones tengan lugar por herencia o legado (véase el apartado 2.2 del capítulo XV de la presente tesis) (1).

3.- SUJETO PASIVO.

Veamos las figuras del contribuyente, sustituto y responsable.

A) Contribuyente (art. 70 del RF):

En las adquisiciones por herencia o legado son contribuyentes los causahabientes cualquiera que sean las disposiciones del testador o las estipulaciones en contrario establecidas por aquellos.

(1). El art. 19.12 del TR por su parte, añade como un caso más de exención los Patrimonios Familiares, Mobiliario y Agrícola, a los que sin embargo no se refiere el RF como supuesto de exención. Véase "La Exención del Patrimonio Familiar Agrícola en el Impuesto de Sucesiones" por ANTONIO MARTINEZ LA FUENTE en Crónica Tributaria núm. 4.

Cuando los causahabientes no sean conocidos se girará una liquidación provisional aplicando el número 7 de la Tarifa (co^l laterales por encima del 4º grado y personas sin parentesco con el testador), sin perjuicio de la devolución que proceda, en su caso, cuando se llegase a tener conocimiento de aquellas y se practique la liquidación definitiva que corresponda.

En los casos de entrega de cantidades que se efectue por las compañías o entidades aseguradoras a los beneficiarios como consecuencia de seguros sobre la vida, estaran obligados al pago del Impuesto los adquirentes de las mismas.

El art. 10.3 del RF, por su parte, añade que cuando no pueda determinarse de una manera cierta quien es el adquirente de los bienes o derechos o la cuantía de una participación hereditaria, se aplazará la liquidación hasta que sea conocido aquel o determinada ésta, comenzando desde tal fecha a contarse de nuevo el plazo para solicitar la liquidación, lo que se hará constar por medio de nota en el documento presentado para justificar la indeterminación del adquirente (1).

B) Sustituto (art. 71 del RF):

El supuesto del sustituto lo recoge el art. 71 del RF, al decir que en los legados que consistan en alhajas, metálico, efectos públicos u otros valores mobiliarios, créditos y bienes muebles en general, el Impuesto se liquidará a cargo del legatario, pero será exigible directamente a los herederos, representantes o administradores del caudal hereditario quienes, en su condición de sustitutos del contribuyente, pueden descontar o repercutir su importe a los legatarios.

C) Responsable (art. 72 del RF):

Son responsables subsidiarios del pago del Impuesto:

- los bancos, sociedades o particulares que en las transmisiones hereditarias de depósitos, garantías o cuentas corrientes, hubiesen entregado a los causahabientes el metá

(1). Todo ello entendido, sin perjuicio de lo prevenido respecto de los fideicomisos puros (véase el apartado 9.3 de este capítulo).

lico, los valores depositados o las garantías constituidas sin exigirles previamente la justificación del pago del Impuesto.

- las Compañías o entidades aseguradoras que al entregar - las cantidades estipuladas en las pólizas de seguro sobre la vida no hubieran exigido previamente a los adquirentes la justificación del pago del gravamen.

4.- BASE IMPONIBLE.

La Base Imponible del Impuesto será (1):

- en las adquisiciones por herencia o legado, el verdadero valor de la participación individual que corresponda a - cada uno de los causahabientes (art. 31 del RF).
- en las cantidades que entreguen las compañías o entidades aseguradoras a los beneficiarios de las pólizas de seguros sobre la vida, el importe total de las sumas satisfechas (art. 35 del TR).

El art. 16 del RF completa el panorama de la BI diciendo que, con carácter general, el Impuesto recae sobre el verdadero valor que los bienes y derechos tuviesen el día en que se - causó el acto sujeto teniendo en cuenta que toda adquisición de bienes y derechos cuya efectividad se halle suspendida por existir una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca, atendiéndose a esa fecha para fijar el valor de los bienes.

La manifestación o declaración que hagan el testador o - los herederos de que determinados bienes pertenecen a terceras personas, o las que formulen los interesados en la sucesión en el sentido de que algún bien debe quedar eliminado de la herencia, no es suficiente para excluir tales bienes del caudal hereditario, si no que para que tal exclusión se produzca habrá que justificar con documento fehaciente y adecuado a la natura

(1). Consúltase "La BI en el Impuesto de Sucesiones" de VALLET DE GOYTISOLO en RDFHP núm. 94, 1971.

leza de dichos bienes y anterior a la fecha de abrirse la sucesión, la propiedad que se reconozca o declare en favor de terceros o la razón determinante de la eliminación.

En las sucesiones se considera que las participaciones y adjudicaciones que los interesados hagan de los bienes integrantes del caudal hereditario, se han efectuado con estricta igualdad, esten o no los bienes sujetos al pago o exentos. En consecuencia, cualquier aumento de valor que surja en la comprobación de los bienes en cuestión, así como la no sujeción o la exención que respecto a algunos proceda, se prorrateará entre los distintos adquirentes o herederos, salvo en el caso de que estos bienes fueran legados específicamente a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, porque en estos supuestos los aumentos o disminuciones afectan solo al que adquiriera dichos bienes (art. 34 del RF).

4.1.- ADICIONES AL CAUDAL HEREDITARIO.

En los arts. 37 y 38 del RF se recogen una serie de presunciones en el sentido de que, a los efectos de liquidación y pago del Impuesto, se integran al caudal hereditario los siguientes bienes (1):

- a) los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante hasta un plazo máximo de seis meses anterior a su fallecimiento, salvo que se pruebe que tales bienes fueron transmitidos por aquel y se hallan en poder de persona distinta de los herederos, legatarios, parientes dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

Esta presunción queda desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos otros bienes o el metálico de valor equivalente en sustitución de los desaparecidos.

Se reputa como prueba bastante de que los bienes pertenecieron al causante, el hecho de que tales bienes fi-

(1). Este régimen de presunciones es el mismo que, para el régimen común recoge el art. 27 del TR.

guraran a su nombre en depósitos, cuentas corrientes, préstamos con garantía u otros contratos similares, o bien, inscritos en Catastro, Registro de la Propiedad u otros de carácter público. Contra ésto no prevalece otra prueba que la justificación de que los referidos bienes han dejado de pertenecer al causante antes de su fallecimiento.

- b) los bienes y derechos que en un período de tres años antes del fallecimiento hubiesen sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad - por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.
- c) los bienes y derechos que en el plazo de cinco años anterior a su fallecimiento hubieran sido transmitidos - por el causante reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades o compañías dedicadas legalmente a este género de operaciones.

El adquirente de la nuda propiedad será considerado legatario, si fuese persona distinta del heredero.

- d) el metálico, los valores o efectos depositados a nombre del causante cuyos resguardos se hubiesen endosado por éste, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se han retirado aquellos o no se ha tomado razón del endoso en los libros del depositario, así como los valores monetarios que hubiesen sido objeto de endoso por parte del causante si la transmisión no se hubiese hecho constar en los libros de la entidad emisora con anterioridad a su fallecimiento.

Esta presunción no tiene efecto cuando se acredite - que el precio o equivalencia del valor de los efectos o valores transmitidos se ha incorporado al patrimonio - del vendedor o cedente y figura en el inventario de su herencia, o si se justifica debidamente que la retirada del metálico, valores o efectos o la toma de razón del endoso no ha podido realizarse antes del fallecimiento

del causante por causas independientes de su voluntad y de la del endosatario.

El endosatario será considerado legatario si fuese persona distinta del heredero.

Pues bien, los interesados tienen la obligación de incluir en el inventario de bienes del caudal del relictos todos estos bienes que hemos visto, de tal forma que el valor de los mismos se adiciona a dicho caudal imputándolos al heredero o legatario respectivo tanto si se hallan en su poder como en el de su cónyuge.

El art. 40 del RF establece como en el caso de que todos estos bienes y derechos a que los mismos se refieren se integren en el caudal hereditario, se deducirá de la cuota del Impuesto de Sucesiones las cantidades abonadas anteriormente - por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El art. 41 del RF, recoge también una serie de presunciones que son ignoradas por el TR y que son las siguientes:

- a) se presume que los bienes y valores de todas clases existentes en las Cajas de Seguridad pertenecen a su titular, y si los titulares son varios, que pertenecen por partes iguales a cada uno de ellos, salvo prueba en contrario - que podrá practicarse tanto por la Oficina Liquidadora - como por los interesados.

De todas formas, quedan exceptuadas de esta presunción las Cajas de Seguridad que figuren a nombre de Agentes - de Cambio y Bolsa, Corredores de Comercio y Sociedades, legalmente constituidas, de cuyo alquiler se de cuenta a la Diputación al fallecimiento del titular.

- b) De igual modo, se presumirá que los bienes y valores de todas clases entregados a particulares, Asociaciones, - Bancos, Cajas de Ahorro, Sociedades u otras Entidades - públicas y privadas, en depósito, cuenta corriente o bajo cualquier otra forma de contrato civil o mercantil, reconociendo a dos o más personas, individual o indistintamente, iguales derechos sobre la totalidad de aque

llos, pertenecen en propiedad o por partes iguales a cada uno de los titulares, salvo prueba en contrario - que también podrá practicarse por la Oficina Liquidadora o por los participantes interesados.

El importe de estos bienes forman parte del caudal hereditario imputandose a todos los herederos en proporción a su respectiva participación. A tal fin, los interesados están obligados a incluir en el inventario dichos bienes y valores haciendo constar una relación individual de los mismos, nombre y domicilio de la persona o entidad depositaria, cuenta o depósito respectivo, índole de la operación a que estuviesen afectos y los datos de los cotitulares de dicha operación.

Cuando en todos estos casos los cotitulares de bienes y valores fuesen marido y mujer, se aplicaran las normas de la sociedad conyugal, salvo prueba en contrario.

También se adiciona al caudal hereditario el importe de los bienes o valores retirados en virtud de poder o autorización con posterioridad al fallecimiento del poderdante, y por tanto los interesados están obligados a incluir dichos bienes en el inventario, sin que ello les releve de las responsabilidades en que hayan podido incurrir, como consecuencia de haberlos retirado con incumplimiento de los requisitos legales. El importe de estos bienes y valores se imputará a los herederos en proporción a su respectiva participación hereditaria - (art. 42 del RF).

Cuando la Oficina Liquidadora considere que, en virtud de todo este régimen de presunciones que hemos visto, procede incluir en el caudal hereditario determinados bienes y derechos lo pondrá en conocimiento de los interesados para que en el plazo de veinte días formulen los reparos y presenten las pruebas que estimen pertinentes, siendo el Jurado de Estimación quien resolvera los problemas que surjan cuando los interesados rechazasen la incorporación o la Oficina Liquidadora no estimase las alegaciones y pruebas que aquellos presentan y mantuviese su criterio de incluir tales bienes y derechos en el caudal hereditario. Sin embargo, hasta que el -

Jurado resuelva con carácter definitivo, estos bienes y derechos se excluyen de la BI (art. 43 del RF).

4.2.- DEDUCCIONES DEL CAUDAL HEREDITARIO.

Para determinar la BI se deducirán del caudal relicto - las cantidades siguientes (arts. 44 y 45 del RF) (1):

- a) las deudas de cualquier clase y naturaleza que resulten contra el causante, siempre que se acredite su existencia por documento público o privado de indudable legitimidad que lleve aparejada ejecución conforme a lo prevenido en el art. 1429 de la LEC en la fecha de defunción de aquel y que no hubiesen sido contraídas en el plazo de un mes anterior a su fallecimiento, a no ser que, en este caso se justifique debidamente la realidad de la deuda.

Quando la Oficina Liquidadora considere que la deuda no ha sido contraída por el causante en el mes anterior a su fallecimiento y no proceda, por tanto, la deducción y los interesados discrepen de tal criterio, la BI se fijará sin deducir la deuda en conflicto hasta que el Jurado de Estimación resuelva con carácter definitivo.

- b) las deudas contra el causante derivadas de préstamos personales o con garantía, revistan o no la forma de cuentas de crédito, otorgadas por Bancos de carácter oficial, Bancos privados o Cajas de Ahorro, que consten en póliza intervenida por Agente de Cambio y Bolsa o Corredor de Comercio.

Para la práctica de esta deducción se requiere que el interesado presente la póliza original o certificación expedida por el Agente Mediador con referencia a su libro-registro y otra por la persona o entidad acreedora en la que conste el saldo que en el día del fallecimiento del causante resultase contra él por razón del préstamo.

(1). En el mismo sentido se pronuncia el art. 28 del TR que enumera exactamente las mismas deducciones.

c) las deudas contra el causante no comprendidas en los dos párrafos anteriores, sino concurrir los tres requisitos siguientes:

- que se justifique su existencia a satisfacción de la Oficina Liquidadora por cualquier medio de pruebas admisibles en Derecho, excepto la testifical y, por sí sola, la de presunciones.
- que se ratifique la deuda en documento público por los herederos con comparecencia del acreedor o, en su caso, conste en documento público el pago de la misma.
- que no aparezca contraída a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota, ni de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de dichos herederos o legatarios, aunque estos renuncien a la herencia.

1) Cuando la Oficina Liquidadora tenga fundada sospecha de la inexistencia de todas estas deudas que se pretenden justificar, lo pondrá en conocimiento de la Diputación mediante un informe documentado, para que éste acuerde, si lo estima oportuno, ejercitar la acción de nulidad del documento como otorgado en fraude de acreedores.

d) las cantidades que adeudase el causante por razón de tributos a la Diputación, Estado o Corporaciones Locales y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario.

e) las responsabilidades civiles de origen penal y las derivadas de los arts. 1101, 1152 y 1902 del Código Civil (1).

(1). Art. 1101 del C.C.: "Quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurriesen en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieran al tener de aquella". El art. 1152 del C.C. establece que, en las obligaciones con cláusula penal, la pena sustituirá a la indemnización de daños y al abono de intereses en caso de falta de cumplimiento, salvo pacto en contrario y el art. 1902 dice que el que por acción u

- f) los gastos que en el supuesto de que la testamentaria o abintestato adquirieran carácter litigioso, se ocasionen en el procedimiento en interés común de todos los herederos o por la representación legítima de dichos herederos testamentarios o abintestato, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que se justifiquen con testimonio de los autos.
- g) los gastos de última enfermedad, entierro o funeral, siempre que se justifiquen, y en cuantía proporcional al caudal hereditario conforme a los usos y costumbres de la localidad (1).

El art. 16 del RF amplía esta relación diciendo que también son deducibles (2):

- los gravámenes de naturaleza perpétua, temporal o redimible que afecten a los bienes y aparezcan directamente impuestos sobre los mismos (pensiones y censos).
- las deudas hipotecarias o pignoraticias en cuanto a la parte pendiente de pago en el momento del fallecimiento del causante.

No serán en cambio, deducibles (art. 46 del RF):

- las deudas reconocidas por el causante en su testamento o por los interesados en la herencia, en la escritura de participación o descripción de los bienes relictos, a menos que se acrediten de modo fehaciente.
- las deudas contraídas por los herederos o albaceas, aunque se hayan asignado por gastos u otras obligaciones derivadas de la testamentaria o abintestato, con excepción de los gastos de esta clase que hemos dicho son deducibles (los del apartado f) anteriormente citado).

omisión cause daño a otro interviniente culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado.

- (1). Véase "Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral como gastos deducibles en el Impuesto de Sucesiones" de FRANCISCO RUIZ RISUEÑO, en Crónica Tributaria núm. 14.
- (2). Véase el art. 8 del TR del Impuesto.

Todas estas deudas deducibles no se deducirán mientras el documento en el que consten no haya sido presentado a la liquidación del Impuesto que corresponda al acto que las motivó y se haya efectuado el pago de la cuota o declarado la exención, en su caso (1).

En el caso de que proceda hacer estas deducciones y no exista en la herencia el metálico suficiente para satisfacer su importe, el adjudicatario pagará el Impuesto si se efectúa una adjudicación expresa de bienes en pago o para su pago y, en caso contrario, lo pagará el heredero por el concepto de adjudicación en pago de asunción de deudas (art. 47.2 del RF).

Todo lo referente a cargas deducibles se aplica también en aquellos casos en que se acepte la herencia o beneficio de inventario.

Por último, señalemos el supuesto curioso que contempla el art. 48 del RF: cuando unos mismos bienes en un periodo - máximo de diez años, hayan sido objeto de dos o más transmisiones MORTIS CAUSA, a favor de descendientes legítimos, se deducirá del caudal relicto en la segunda y ulteriores transmisiones, a efectos de fijar la BI, el importe de las cuotas satisfechas por el Impuesto de Sucesiones en las transmisiones precedentes (2).

4.3.- EL AJUAR DOMESTICO.

Tal y como establece el art. 32 del RF se incrementa el caudal hereditario incluídos los gananciales y una vez practicadas las adiciones y deducciones procedentes, el ajuar doméstico, que se fijará en un 3% del importe de dicha caudal, salvo que los interesados hubiesen asignado a dicho concepto una valoración superior y siempre sin perjuicio de la compro

(1). El profesor ALBIÑANA entiende que todo lo referente a presunciones de atribuir al contribuyente la carga de la prueba para las adiciones o deducciones del caudal relicto no debe dejarse en manos del contribuyente, sino ser la Administración quien lleve a efecto el inventario de los bienes y la admisión de las correlativas deducciones (vid. "Sistema fiscal..." pág. 552).

(2). Igual ocurre en el régimen común (véase el art. 25 del TR).

bación que pueda realizarse del valor efectivo de los bienes integrantes del mismo.

Es muy importante señalar que el ajuar doméstico se aplica al caudal relicto y no a la BI, puesto que ésta se determina por participaciones individuales a partir de un cierto caudal hereditario.

En ningún caso se estimarán comprendidas en el ajuar doméstico las alhajas, colecciones de monedas, sellos, objetos de arte, bibliotecas u otros objetos análogos, así como los efectos propios de la industria, comercio o profesión que ejerciese el causante.

5.- BASE LIQUIDABLE.

La BL se obtiene aplicando a la BI determinada con arreglo a lo establecido en el apartado anterior las reducciones siguientes (arts. 49 y 50 del RF) (1):

- a) un 90% por las cantidades que excedan de 500.000 ptas. y que perciban de las compañías o entidades asignadoras los beneficiarios de las pólizas de seguros sobre la vida, siempre que el parentesco ante el que figura en la póliza como contratante y el beneficiario sea el de cónyuge, ascendiente o descendiente legítimo, natural o adoptivo (2).
- b) un 75% por las transmisiones de bienes de capellanías y cargas eclesiásticas, patronales, memorias y obras pías que se realicen con arreglo al acuerdo que se celebre con la Santa Sede, en cumplimiento de lo convenido en el art. XIII del vigente Concordato.
- c) un 50% en los casos siguientes:
 - en las adquisiciones por herencia y legado de las -

(1). Estas reducciones son las mismas que establece el art. 20 del TR, salvo lo referente a las obligaciones emitidas por la Diputación o entidades locales alavesas, que es una reducción del régimen foral exclusivamente.

(2). Sobre el régimen del seguro de vida puede consultarse la tesis doctoral de MANUELA FERNANDEZ JUNQUERA publicada por el Ministerio de Hacienda en 1975.

obligaciones emitidas por la Diputación Foral de Alava o entidades locales alavesas siempre que las mismas - perteneciesen al causante con un año de antelación, - como mínimo, al día de su fallecimiento.

- las cantidades que perciban de las compañías o entidades aseguradoras los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, cualquiera que sea su importe, cuando el parentesco entre el que figura en la póliza como contratante y el beneficiario sea de colateral, de segundo grado.
- d) un 25% cuando el parentesco entre el que figura en la póliza como contratante y el beneficiario sea de colateral de tercero o cuarto grado.
- e) un 10% cuando el referido parentesco sea de colateral en quinto o posterior grado o no exista parentesco alguno.

Para gozar de estas reducciones en lo referente a seguros se requiere que el referido seguro haya sido concertado con tres años de anterioridad al menos, a la fecha en que el evento previsto en la póliza para la entrega de las cantidades a los beneficiarios se produzca, salvo que se hubiera - contratado de forma colectiva.

En este punto encontramos una diferencia entre el régimen común y el foral consistente en que mientras el primero, aunque admite la existencia de reducciones como el foral, y las aplica sobre la BI no distingue entre BI y BL, puesto que para nada habla de ésta última, mientras que el régimen foral hace perfectamente esta distinción, de tal forma que las deducciones se aplican sobre la BI y la diferencia obtenida es la BL.

6.- CUOTA TRIBUTARIA.

En el caso de adquisiciones a título de herencia o legado de toda clase de bienes y derechos se tributa con arreglo al grado de parentesco entre el causante y el heredero o le-

gatario y a la cuantía de la participación hereditaria individual, según los tipos que se señalan en las Tarifas que enseguida expondremos.

En el caso de las cantidades que los beneficiarios de las pólizas de seguros de vida perciban de las compañías o entidades aseguradoras, se tributa según el grado de parentesco entre el que figura en la póliza como contratante y los beneficiarios, así como según el importe de la adquisición de cada uno de ellos.

En el caso de los seguros colectivos se atiende al grado de parentesco entre el asegurado y el beneficiario (art. 51 del RF).

La cuota tributaria de cada causahabiente se obtiene - aplicando a la cantidad total a que asciende su participación en la herencia, el tipo de gravamen que corresponda según la Tarifa, atendiendo a la cuantía de dicha participación y al grado de parentesco que le une con el causante.

Las tarifas de este Impuesto son las siguientes (1):

A) Número 1.- Entre ascendientes y descendientes legítimos.

Según el art. 52 del RF tributan por esta tarifa las sucesiones que cause:

- entre cónyuge.

- entre ascendientes y descendientes legitimados por subsiguiente matrimonio.

a)	0	a	50.000,00	ptas.	exentas
b)	50.000,01	a	100.000,00	ptas.	3%
c)	100.000,01	a	250.000,00	ptas.	4%
d)	250.000,01	a	500.000,00	ptas.	5%
e)	500.000,01	a	1.000.000,00	ptas.	6%
f)	1.000.000,01	a	3.000.000,00	ptas.	7%

(1). Todas las Tarifas que vamos a examinar tienen una presión fiscal más baja según aumenta la renta que las Tarifas - del régimen común. Así por ejemplo, mientras que una renta del Número 1 de la Tarifa tiene en el régimen foral - el tipo superior en un 18%, en el régimen común lo tiene en un 21%.

g)	3.000.000,01	a	6.000.000,00	ptas.	9%
h)	6.000.000,01	a	10.000.000,00	ptas.	10%
i)	10.000.000,01	a	15.000.000,00	ptas.	11%
j)	15.000.000,01	a	25.000.000,00	ptas.	13%
k)	25.000.000,01	a	50.000.000,00	ptas.	15%
l)	50.000.000,01	a	100.000.000,00	ptas.	17%
m)	100.000.000,01		en adelante	.....	18%

B) Número 2.- Entre ascendientes y descendientes naturales.

El art. 53 del RF dice que tributan por estas Tarifas las transmisiones a título de herencia o legado entre:

- adoptantes y adoptados plenante (1).
- ascendientes y descendientes legitimados por concesión real.
- los hijos de anterior matrimonio y el cónyuge del padre o madre de aquellos (2).

a)	0	a	25.000,00	ptas.	exentas
b)	25.000,01	a	50.000,00	ptas.	5%
c)	50.000,01	a	100.000,00	ptas.	6%
d)	100.000,01	a	250.000,00	ptas.	7%
e)	250.000,01	a	500.000,00	ptas.	8%
f)	500.000,01	a	1.000.000,00	ptas.	9%
g)	1.000.000,01	a	3.000.000,00	ptas.	10%
h)	3.000.000,01	a	6.000.000,00	ptas.	12%
i)	6.000.000,01	a	10.000.000,00	ptas.	13%
j)	10.000.000,01	a	15.000.000,00	ptas.	15%
k)	15.000.000,01	a	25.000.000,00	ptas.	15%
l)	25.000.000,01	a	50.000.000,00	ptas.	17%
m)	50.000.000,01	a	100.000.000,00	ptas.	19%
n)	100.000.000,01		en adelante	.....	21%

(1). Véase el artículo de FERNANDO CASTROMIL SANCHEZ: "La última reforma de la adopción civil ante el Impuesto de Sucesiones" en Crónica Tributaria núm. 4.

(2). Todo lo referente a las transmisiones onerosas entre ascendientes y descendientes lo recoge JUAN MARTIN QUERAULT en su artículo publicado en Crónica Tributaria núm. 15 titulado, "Notas en torno a la tributación de transmisiones onerosas de ascendientes en favor de descendientes."

C) Número 3.- Entre ascendientes o descendientes por afinidad.

Según el art. 54 del RF se grava por esta Tarifa la suc
ción entre:

- adoptantes y adoptados con adopción simple, o en su caso, menos plena, siempre que los segundos tuviesen menos de - 21 años en la fecha de otorgamiento de la escritura de -- adopción.
- los hijos naturales reconocidos y el cónyuge del padre o madre de aquellos.

a)	0	a	25.000,00	ptas.	exentas
b)	25.000,01	a	50.000,00	ptas.	19%
c)	50.000,01	a	100.000,00	ptas.	22%
d)	100.000,01	a	250.000,00	ptas.	25%
e)	250.000,01	a	500.000,00	ptas.	28%
f)	500.000,01	a	1.000.000,00	ptas.	31%
g)	1.000.000,01	a	3.000.000,00	ptas.	34%
h)	3.000.000,01	a	6.000.000,00	ptas.	38%
i)	6.000.000,01	a	10.000.000,00	ptas.	41%
j)	10.000.000,01	a	15.000.000,00	ptas.	44%
k)	15.000.000,01	a	25.000.000,00	ptas.	47%
l)	25.000.000,01	a	50.000.000,00	ptas.	49%
m)	50.000.000,01	a	100.000.000,00	ptas.	51%
n)	100.000.000,01		en adelante	.....	53%

D) Número 4.- En favor de colaterales de segundo grado.

a)	0	a	10.000,00	ptas.	exentas
b)	10.000,01	a	25.000,00	ptas.	20%
c)	25.000,01	a	50.000,00	ptas.	23%
d)	50.000,01	a	100.000,00	ptas.	26%
e)	100.000,01	a	250.000,00	ptas.	29%
f)	250.000,01	a	500.000,00	ptas.	32%
g)	500.000,01	a	1.000.000,00	ptas.	35%
h)	1.000.000,01	a	3.000.000,00	ptas.	38%
i)	3.000.000,01	a	6.000.000,00	ptas.	42%
j)	6.000.000,01	a	10.000.000,00	ptas.	45%
k)	10.000.000,01	a	15.000.000,00	ptas.	48%

l)	15.000.000,01	a	25.000.000,00	ptas.	50%
m)	25.000.000,01	a	50.000.000,00	ptas.	52%
n)	50.000.000,01	a	100.000.000,00	ptas.	54%
o)	100.000.000,01		en adelante	.....	56%

E) Número 5.- En favor de colaterales de tercer grado.

a)	0	a	10.000,00	ptas.....	Exentas
b)	10.000,01	a	25.000,00	ptas.	29%
c)	25.000,01	a	50.000,00	ptas.	32%
d)	50.000,01	a	100.000,00	ptas.	35%
e)	100.000,01	a	250.000,00	ptas.	38%
f)	250.000,01	a	500.000,00	ptas.	41%
g)	500.000,01	a	1.000.000,00	ptas.	44%
h)	1.000.000,01	a	3.000.000,00	ptas.	47%
i)	3.000.000,01	a	6.000.000,00	ptas.	51%
j)	6.000.000,01	a	10.000.000,00	ptas.	54%
k)	10.000.000,01	a	15.000.000,00	ptas.	57%
l)	15.000.000,01	a	25.000.000,00	ptas.	60%
m)	25.000.000,01	a	50.000.000,00	ptas.	62%
n)	50.000.000,01	a	100.000.000,00	ptas.	64%
o)	100.000.000,01		en adelante	.....	66%

G) Número 6.- En favor de colateras de cuarto grado.

a)	0	a	10.000,00	ptas.	exentas
b)	10.000,01	a	25.000,00	ptas.	33%
c)	25.000,01	a	50.000,00	ptas.	36%
d)	50.000,01	a	100.000,00	ptas.	39%
e)	100.000,01	a	250.000,00	ptas.	42%
f)	250.000,01	a	500.000,00	ptas.	45%
g)	500.000,01	a	1.000.000,00	ptas.	48%
h)	1.000.000,01	a	3.000.000,00	ptas.	51%
i)	3.000.000,01	a	6.000.000,00	ptas.	55%
j)	6.000.000,01	a	10.000.000,00	ptas.	59%
k)	10.000.000,01	a	15.000.000,00	ptas.	63%
l)	15.000.000,01	a	25.000.000,00	ptas.	65%
m)	25.000.000,01	a	50.000.000,00	ptas.	67%
n)	50.000.000,01	a	100.000.000,00	ptas.	69%
o)	100.000.000,01		en adelante	.....	71%

H) Número 7.- En favor de colaterales de grados más distantes y personas que no tengan parentesco con el titular.

a)	0	a	10.000,00	ptas.	exentas
b)	10.000,01	a	25.000,00	ptas.	39%
c)	25.000,00	a	50.000,00	ptas.	42%
d)	50.000,00	a	100.000,00	ptas.	46%
e)	100.000,00	a	250.000,00	ptas.	50%
f)	250.000,00	a	500.000,00	ptas.	54%
g)	500.000,00	a	1.000.000,00	ptas.	58%
h)	1.000.000,00	a	3.000.000,00	ptas.	62%
i)	3.000.000,00	a	6.000.000,00	ptas.	67%
j)	6.000.000,00	a	10.000.000,00	ptas.	70%
k)	10.000.000,00	a	15.000.000,00	ptas.	73%
l)	15.000.000,00	a	25.000.000,00	ptas.	75%
m)	25.000.000,00	a	50.000.000,00	ptas.	78%
n)	50.000.000,00	a	100.000.000,00	ptas.	80%
o)	100.000.000,00		en adelante	.....	82%

I) Número 8.- En favor del alma del testador (1):

a)	0	a	50.000,00	ptas.	exentas
b)	50.000,01		en adelante	.....	25%

6.1.- GRAVAMEN COMPLEMENTARIO.

En las adquisiciones individuales MORTIS CAUSA en las que - la BL sea superior a diez millones de ptas. se exigirá sobre el exceso un gravamen complementario (art. 58 del RF).

La BI de este gravamen se determinará de la forma que hemos señalado como general en este Impuesto (véase el apartado 4 del presente capítulo) y la BL estará constituida por la suma que resulte de deducir de la BI la cuota del Impuesto que devengue la misma transmisión.

(1). Esta escala no viene recogida en el régimen común.

La cuota tributaria se obtiene aplicando a la BL el tipo de gravamen que atendiendo a la cuantía de la adquisición y al grado de parentesco entre el causante y el adquirente, corresponda según la Tarifa siguiente, habida cuenta de que la aplicación de los tipos se efectuará por escalones.

Número 9.- Gravamen complementario para adquisiciones superiores a diez millones de ptas.

A) Entre ascendientes y descendientes legítimos:

De 10.000.000,01	a	25.000.000,00 ptas.	7%
De 25.000.000,01	a	50.000.000,00 ptas.	8%
De 50.000.000,01	a	100.000.000,00 ptas.	9%
De 100.000.000,01		en adelante	10%

B) Entre ascendientes y descendientes naturales:

De 10.000.000,01	a	25.000.000,00 ptas.	10%
De 25.000.000,01	a	50.000.000,00 ptas.	11%
De 50.000.000,01	a	100.000.000,00 ptas.	12%
De 100.000.000,01		en adelante	13%

C) Entre ascendientes y descendientes por afinidad:

De 10.000.000,01	a	25.000.000,00 ptas.	11%
De 25.000.000,01	a	50.000.000,00 ptas.	12%
De 50.000.000,01	a	100.000.000,00 ptas.	13%
De 100.000.000,01		en adelante	14%

D) En favor de colaterales de segundo grado:

De 10.000.000,01	a	25.000.000,00 ptas.	12%
De 25.000.000,01	a	50.000.000,00 ptas.	13%
De 50.000.000,01	a	100.000.000,00 ptas.	14%
De 100.000.000,01		en adelante	15%

E) En favor de colaterales de tercer grado:

De 10.000.000,01	a	25.000.000,00 ptas.	13%
De 25.000.000,01	a	50.000.000,00 ptas.	14%
De 50.000.000,01	a	100.000.000,00 ptas.	15%
De 100.000.000,01		en adelante	16%

F) En favor de colaterales de cuarto grado:

De 10.000.000,01	a	25.000.000,00 ptas.	14%
De 25.000.000,01	a	50.000.000,00 ptas.	15%
De 50.000.000,01	a	100.000.000,00 ptas.	16%
De 100.000.000,01	en adelante	.....	17%

G) En favor de colaterales de grados más distantes y personas que no tengan parentesco con el testador:

De 10.000.000,01	a	25.000.000,00 ptas.	15%
De 25.000.000,01	a	50.000.000,00 ptas.	16%
De 50.000.000,01	a	100.000.000,00 ptas.	17%
De 100.000.000,01	en adelante	.....	18%

Es decir que se aplican los mismos tipos impositivos que en el régimen común, ya que ésta tarifa es una reproducción exacta - de la Tarifa Número 8 de dicho régimen que grava asimismo las adquisiciones superiores a diez millones de ptas (1).

-
- (1). Esta tributación de las adquisiciones superiores a diez millones de ptas. se implantó por la Ley de 21 de julio de 1960, que establecía se destinase lo recaudado por la Tarifa Número 8 a nutrir el Fondo Nacional de Asistencia Social. La redacción contenida en la Ley de 1960 planteaba la duda de si el gravamen había de exigirse sobre la total participación o sobre el exceso, y el TEAC en su Resolución de 8 - de abril de 1964 sentó el criterio de que debía liquidarse solamente sobre el exceso de los 10 millones. La redacción actual del TR no dejó lugar a dudas ya que dice que el gravamen se exigirá sobre el exceso.

Según todo esto una sucesión a favor de descendientes legítimos tributaría por el número 1 de la Tarifa y por el - apartado A) del número 8.

El destino que se dá a este gravamen es el siguiente:

- favorecer el mejoramiento de las condiciones de vida de la población española por medio de dotaciones para residencias de menores y ancianos, guarderías infantiles, comedores sociales y otros fines similares.
- ayudar al sostenimiento de las Instituciones de la Beneficencia general y particular.

El art. 32.2 del TR establece, por su parte que la Base - de imposición del gravamen se determinará según las normas generales del Impuesto y de la misma se deducirá en todo caso el importe del Impuesto que devengue la misma Transmisión, es decir, igual que en el régimen foral.

7.- DEUDA TRIBUTARIA.

La deuda tributaria se obtiene incrementando la cuota obtenida por aplicación de las Tarifas 1 a 8 con los siguientes recargos (arts. 56 y 57 del RF):

- un 15% de las respectivas cuotas en las sucesiones A B INTESTATO entre colaterales de tercer y cuarto grado (1).
- un 5% de la cuota resultante en caso de prórroga ordinaria de los plazos señalados para la presentación de los documentos relativos al Impuesto (2).
- un 10% de la respectiva cuota cuando la prórroga sea extraordinaria (2).

En el caso de gravamen complementario la deuda tributaria es igual que la cuota, ya que el art. 58.4 del RF prohíbe que se exijan recargos ni cantidad alguna sobre la cuota de dicho gravamen.

8.- DEVENGO DEL IMPUESTO.

En la adquisición de bienes, derechos o acciones por herencia o legado, el Impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera fuerza la declaración de fallecimiento del ausente, según dice el art. 27 del RF reproduciendo el criterio que el art. 29 del TR aplica en el territorio común.

En caso de declaración de fallecimiento del ausente el Impuesto se exige a los herederos, pero a estos se les concede el derecho a percibir la oportuna devolución en caso de no haber fallecido el ausente ya que el Impuesto se exige a reserva de que se cumpla la condición de fallecimiento de esa persona declarada ausente, siempre que se cumplan las circunstancias determinadas en el art. 197 del C.C. Igual ocurre en el régimen común (vid.art. 197 del C.C.)

- (1). En el régimen común es un 20% (art. 30.4 del TR) salvo que el causante fuese menor de veintiún años o que durante los tres precedentes a su fallecimiento hubiera estado ininterrumpidamente incapacitado para testar.
- (2). Los recargos de prórroga tanto extraordinaria como ordinaria son los mismos que en el régimen común.

29 del TR).

Para exigir el Impuesto en las transmisiones de bienes y derechos de todas clases que se realicen por sucesión hereditaria, bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque se trate de sucesión intestada, y aunque los adquirentes no presenten los documentos en que se formalice dicha sucesión y cualquiera que sea la fecha en que se haga la declaración de herederos, pero todo ello teniendo en cuenta que toda adquisición de bienes y derechos cuya efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de una condición, un término, un fidecomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca, atendiéndose a esta fecha para fijar tanto el valor de los bienes (art. 10.4 del RF).

La condición que únicamente suspende la ejecución de la disposición testamentaria, conforme al art. 799 del C.C. (1), no impide la liquidación del Impuesto, exigiéndose éste como si se tratase de sustitución pura de heredero o legatario, pero en el plazo de treinta días siguientes al cumplimiento de la misma se presentará de nuevo el documento en la Oficina Liquidadora para que se practiquen en su caso las rectificaciones que procedan a favor del contribuyente o de la Diputación, añadiendo el art. 29 del RF que, en caso de que la presentación se efectuase fuera del plazo expresado no hay lugar a rectificación alguna a favor de los interesados.

Por último, solo nos resta señalar que en las adquisiciones por los beneficiarios de las cantidades a satisfacer por las compañías o entidades aseguradoras por razón de un seguro de vida, - el devengo se produce el día del fallecimiento del asegurado o - cuando adquiera fuerza la declaración de fallecimiento del ausente conforme al art. 196 del C.C. y siempre que, con arreglo a las cláusulas del contrato, las citadas entidades aseguradoras resulten obligadas a pagar tales cantidades. En el supuesto de declaración de fallecimiento del ausente, los beneficiarios también tienen derecho a que se les devuelva el Impuesto cuando concurren las circunstancias del art. 197 del C.C. (art. 30 del RF).

(1). El art. 799 del C.C. dice que la condición suspensiva no impide al heredero o legatario adquirir sus respectivos derechos y transmitirlos a sus herederos, aún antes de que se verifique su cumplimiento.

9.- NORMAS ESPECIALES.

9.1.- El cónyuge supérstite.

Cuando en virtud de lo dispuesto en el art. 839 del C.C. se hiciese pago al cónyuge supérstite de un haber legitimario en forma o concepto distinto del usufructo, hay que girar una liquidación tomando como BI la cantidad coincidente del valor de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas de valoración del mismo que veremos al hablar del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (veáse el apartado 4 del capítulo XV de esta tesis), y sin practicar, por tanto, liquidación alguna por nuda propiedad a los herederos, ni, en su día, por extinción del usufructo.

Sin embargo, cuando el valor de lo asignado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondiera al cónyuge viudo conforme a las reglas de capitalización, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso o del cónyuge viudo en el segundo (art. 59 del RF).

Si se diese el caso de que el haber legitimario del cónyuge sobreviviente se pagase en bienes distintos de los del caudal hereditario, además de la liquidación a cargo del mismo se giraran las que procedan por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión onerosa en favor de los mismos.

No se liquidara exceso de adjudicación cuando en cumplimiento de las condiciones testamentarias del causante se adjudique al cónyuge viudo el usufructo de la totalidad del caudal hereditario y a los hijos la nuda propiedad.

9.2.- SUSTITUCIONES.

En las sustituciones fideicomisarias se exige el Impuesto, según dispone el art. 60 del RF, en la institución y en cada una de las sustituciones que se produzcan con arreglo al parentesco entre el sustituido o instituto y el causante (1) pero teniendo -

(1). Igual criterio aplica el art. 34.3 del TR.

en cuenta que la Oficina Liquidadora practicará de oficio liquidación definitiva cuando quedare sin efecto las exenciones o reducciones declaradas con carácter provisional, incluyéndose en dicha liquidación definitiva los intereses de demora y las sanciones que procedan si el heredero fiduciario o los fideicomisarios, excepto el último de éstos, tuviese derecho a disponer de todos o parte de los bienes de la herencia sujetos a la sustitución - por actos INTER VIVOS o MORTIS CAUSA, el Impuesto se liquida por el pleno dominio de los que pudieran disponer, reputándose en caso contrario, meros usufructuarios.

Cuando la autorización para disponer de los bienes se encuentre sometida a una condición cuyo cumplimiento dependa exclusivamente de la voluntad de cualquiera de los herederos, albaceas, - contadores-partidores y otra persona expresamente designada por - el testador, se girará la liquidación correspondiente por el pleno dominio, practicándose la misma liquidación cuando el testador autorice al heredero para disponer de los bienes en caso de necesidad, le imponga o no la obligación de justificar ésta o enajenar sus bienes propios así como cuando dicha autorización deban otorgarla los coherederos, albaceas, contadores-partidores u otra persona expresamente designada en el testamento.

En todos estos casos que hemos reseñado, los causahabientes del heredero a cuyo cargo se hubiese girado la liquidación por el pleno dominio podrán solicitar la devolución del Impuesto satisfecho por su causante, en la parte correspondiente a la nuda propiedad, si justifican que los bienes afectados por la sustitución - han sido transmitidos al sustituto designado por el testador.

En la sustitución vulgar el Impuesto se exige sólo al sustituto atendiendo al grado de su parentesco con el causante, cuando el heredero instituido falleciera antes que aquel o no pudiera aceptar la herencia (1), porque en el caso de que el heredero renunciase a la herencia se aplicará lo que veremos al hablar de - este tema (ver apartado 9.6 de este capítulo).

En las sustituciones pupilar y ejemplar el Impuesto se exige al sustituto cuando se verifique la sustitución atendiendo al

(1). Lo mismo ocurre en el régimen común (Véase el art. 34.1 del TR).

grado de su parentesco con el causante, sin perjuicio de lo satisfecho al fallecimiento del testador, según dispone el art. - 62 del RF y que es lo mismo que dice el art. 34.2 del TR.

Por último, tengamos en cuenta que el art. 63 del RF hace extensivo todo lo dicho sobre el tema de las sustituciones al caso de sustitución de legados.

9.3.- FIDEICOMISOS.

En los fideicomisos, cuando dentro de los plazos en que debe practicarse la liquidación del Impuesto, aún no sea conocido el heredero fideicomisario, pagará el fiduciario con arreglo a los tipos establecidos para las herencias entre extraños, cualquiera que sea su parentesco con el causante (el número 7 de la Tarifa o el apartado G) del número 9 si se trata de adquisiciones superiores a diez millones de ptas.) (1).

Dentro de los plazos a que aludimos se comprende la prórroga ordinaria y la extraordinaria cuando sea solicitada por el fiduciario (art. 64 del RF).

Lo satisfecho por el heredero fiduciario aprovechará al fideicomisario cuando sea conocido, pero no tendrá derecho a reclamar la devolución de cantidad alguna por razón de parentesco con el causante.

Si dentro de los plazos en que debe practicarse la liquidación se conociese al fideicomisario éste será quien satisfaga el Impuesto con arreglo al número de la Tarifa que corresponda al grado de parentesco del mismo con el causante y al valor de los bienes adquiridos.

Si el fiduciario o persona encargada por el testador de transmitir la herencia pudiera disfrutarla en todo o en parte, temporal o vitaliciamente, o tuviese la facultad de disponer de los productos o rentas de los bienes hasta su entrega al heredero fideicomisario, pagará el Impuesto con arreglo al grado de parentesco que le una con el causante. En este caso, el fideicomisario satisfará también al entrar en posesión de los bienes el Impuesto correspondiente, sin computar en su favor lo pagado por el fiduciario.

(1). En el mismo sentido véase el art. 35 del TR.

En los fideicomisos en que se dejen en propiedad los bienes y derechos integrantes de la herencia al heredero fiduciario, aún cuando sea con obligación de levantar alguna carga en la forma que determina el art. 788 del C.C., el Impuesto se liquidará como herencia en pleno dominio con deducción de la carga, si fuese deducible, por la cual satisfará el Impuesto el - que adquiriera el beneficio consiguiente al gravamen impuesto al heredero por el título o concepto que jurídicamente corresponda al acto, y si el beneficiario no fuese conocido satisfará el Impuesto correspondiente a dicho concepto el heredero que podrá - descontar o repercutir su importe, como si fuese un sustituto - del contribuyente, al beneficiario una vez que se le conozca.

9.4.- RESERVAS.

En la herencia de bienes reservables con arreglo al art. - 811 del C.C. (1) satisfará el Impuesto el reservista en concepto de usufructuario, pero si por fallecimiento de todos los parientes a cuyo favor se halle establecida la reserva o por su - renuncia se extinguiere ésta, el reservista viene obligado a satisfacer el Impuesto correspondiente a la nuda propiedad, te--niendo en cuenta que la adquisición de bienes y derechos se en-tenderá realizada el día en que la reserva desaparezca, aten--diéndose a esta fecha para fijar el valor de los bienes (art. 65 del RF).

En el caso de que el reservista enajenase los bienes sobre los que está constituida la reserva, aún con el consentimiento de todos los presuntos reservatorios, se ~~considerará~~ finalmente - que la reserva se ha extinguido y se liquidará por tal concepto (2).

En la reserva a que se refieren los arts. 968 (vivo o viuda que pase a segundo matrimonio con respecto a los hijos y des-

-
- (1). El art. 811 del C.C. dice que el ascendiente que heredase - de su descendiente bienes que este hubiese adquirido por tí-tulo lucrativo de otro ascendiente o de un hermano, se ha-lla obligado a reservar los que hubiese adquirido por minis-terio de la ley en favor de los parientes que esten dentro del tercer grado y pertenezcan a la línea de donde los bienes proceden.
- (2). En todo lo referente a reservas el RF reproduce el art. 36 del TR.

cendientes del primero); 969 (bienes que el viudo o viuda ha adquirido de los hijos de su primer matrimonio), 979 (el caso de terceros o ulteriores matrimonios del viudo o viuda) y 980 (viudo o viuda que aunque no contraiga nuevas nupcias tenga un hijo natural reconocido) se liquida el Impuesto al reservista por el pleno dominio de los bienes, sin perjuicio del derecho a la devolución de lo satisfecho por la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes a que afecte cuando se acredite la transmisión total de los bienes al reservatorio.

En todo caso el reservatario satisfará el Impuesto al adquirir los bienes según la escala de las herencias y atendiendo al grado de parentesco entre aquel y la persona de quien proceden los bienes, prescindiendo del parentesco que le una con el reservista, aunque éste haya hecho uso de la facultad de mejorar reconocida en el art. 972 del C.C. (1).

9.5.- DERECHO FORAL.

En las herencias que según lo dispuesto en el art. 13 y concordantes de la Compilación de Derecho Civil Foral de Vizcaya y Alava se difieran por testamento, por comisario o poder testatario, se exigirá el Impuesto en cada una de las declaraciones de herederos, conforme al grado de parentesco con el causante y sobre el importe total de los bienes adjudicados, girándose la liquidación conforme a la Tarifa vigente y al valor que los bienes tuviesen en ese momento (art. 66 del RF) (2).

-
- (1). El art. 972 del C.C. faculta al padre o madre casado por segunda vez, para que a pesar de su obligación de reservar, puede mejorar en los bienes reservables a cualquiera de los hijos o descendientes del primer matrimonio.
 - (2). Además de las formas de testar que regula el C.C. el art. 13 de la Compilación admite este testamento por Comisario, llamado también poder testatario. Puede ser Comisario cualquier persona de confianza del testador que es quien lo instituye, y sus funciones con las que le encomiende el testador en orden a la designación de heredero, a la distribución de los bienes y cuantas a aquel le correspondan en orden a la transmisión sucesoria de los bienes.

Si al presentarse los documentos necesarios para la liquidación o al practicarse la misma en virtud de acción investigadora no se hubiese hecho uso del poder, se girará el Impuesto a cargo del Comisario, con arreglo al grado de parentesco que lo una con el causante y por la cuantía total de la herencia, con derecho a la devolución de lo satisfecho si hiciere las sustituciones de herederos dentro del término legal señalado en el art. 19 de la Compilación (1), debiendo para ello acreditarse previamente que se ha pagado el Impuesto por la transmisión a los herederos y por el importe total de los bienes. Transcurrido el término no habrá lugar a dicha devolución, pero lo pagado por el Comisario aprovechará a los herederos designados aunque sin derecho a reclamar diferencia alguna por razón de su parentesco con el causante (2).

9.6.- RENUNCIA A LA HERENCIA.

Si un heredero antes de que el Impuesto prescriba renuncia simple y gratuitamente a la herencia en favor de todos los coherederos a quienes debe acrecer la porción renunciada conforme a lo prevenido en el art. 1000.3 del C.C. (3) las personas a quienes la renuncia beneficie tributarán por la adquisición de la parte renunciada con arreglo al número de la Tarifa que correspondería aplicar al renunciante, a no ser que por el parentesco

-
- (1). El testador puede señalar plazo al Comisario para cumplir su encargo, y si no lo hubiera señalado el plazo será de un año contado desde la muerte del testador, o en su caso, desde que hubiera contraído matrimonio o llegado a la mayoría de edad el más joven de los presuntos herederos (art. 19.2 de la Compilación).
 - (2). El RF reproduce el art. 35.8 del TR.
 - (3). El número 3 del art. 1000 dice que se entiende aceptada la herencia cuando la renuncia por precio a favor de todos sus coherederos indistintamente, pero si ésta renuncia fuese gratuita y los coherederos a cuyo favor se haga son aquellos a quienes debe acceder la porción renunciada, no se entenderá aceptada la herencia.

del causante con el beneficiario proceda la aplicación de un tipo de la Tarifa superior a aquel.

En los demás casos de renuncia del art. 1000 (1) del C.C. se exigirá el Impuesto correspondiente al renunciante por razón de la herencia, sin perjuicio de lo que proceda liquidar además por la cesión o donación de la parte renunciada.

Todo ésto sirve también para el caso de renuncia de legados (art. 67 del RF).

La renuncia de la herencia o legado efectuada después de prescrito el Impuesto, se considera a efectos fiscales como una donación del renunciante en favor del beneficiario o beneficiarios, según establece el art. 68 del RF (2).

El plazo de prescripción, que tan importante es a estos efectos, como podemos ver, comenzará a contarse desde la fecha de la renuncia, sin que a efectos meramente fiscales sea de aplicación lo dispuesto en el art. 989 del C.C. de que los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda.

10.- ORGANOS DE GESTION.

La gestión del Impuesto corresponde a la Diputación Foral, a su Presidente, a la Oficina Liquidadora Central y a las Oficinas Liquidadoras de Partido, que son, al mismo tiempo, los órganos de gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Todo documento que corresponda un acto referente al Impuesto ha de presentarse en la Oficina Liquidadora competente, tanto si está sujeto como si está exento del mismo. La Oficina Li-

-
- (1). Cuando el heredero vende, dona o cede su derecho a un extraño, a todos sus coherederos o a algunos de ellos y cuando el heredero renuncia la herencia, aunque sea gratuitamente a beneficio de uno o más de sus coherederos (art. 1000 núms. 1 y 2 respectivamente).
 - (2). En el mismo sentido se pronuncia el art. 38 del TR.

liquidadora competente será la que resulte de aplicar las siguientes reglas (art. 221 del RF):

- si el fallecimiento hubiese ocurrido en Alava, los documentos relativos a transmisiones a titulo de herencia o legado, se presentaran en la Oficina Liquidadora a que corresponda el lugar del fallecimiento o en aquella en cuya demarcación se haya otorgado el documento público particional o descriptivo de los bienes hereditarios, a elección del contribuyente.
- si el fallecimiento hubiese ocurrido fuera de Alava, la presentación se hará en la Oficina Liquidadora del lugar en cuya demarcación esten sitos los bienes inmuebles que representen el mayor valor en relación con el total de los de la misma clase integrantes de la herencia situados en la provincia, o en la correspondiente al lugar en que se haya otorgado el documento público particional o descriptivo de los bienes hereditarios, a elección tambien del contribuyente.
- los documentos referentes a entrega de cantidades de dinero procedentes de seguros sobre la vida, en la Oficina Liquidadora en cuya demarcación tuviese su último domicilio el asegurado o en la del domicilio de cualquiera de los beneficiarios, a elección de los contribuyentes.

Cuando no pueda determinarse la competencia por alguna de estas reglas, será competente la Oficina Liquidadora Central de la Diputación.

Hay que tener presente que todos los documentos referentes a una misma sucesión deberán presentarse en la misma Oficina, debiendo aquella en que primero se haya verificado la presentación, exigir la de los demás.

Estas mismas reglas se aplican tambien en el caso de que en un mismo documento existan actos o contratos gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y por el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y por tanto, cuando se produzca alguna de estas circunstancias, será competente para practicar la liquidación, la misma Oficina que sea competente por aplicación de las reglas que hemos citado (art. 226 del RF).

Cuando un documento se presentase en una Oficina que no fuese competente para practicar la liquidación del Impuesto, el liquidador adoptará una de estas dos decisiones:

- remitir el documento a la Oficina Liquidadora que estime competente, notificándolo al interesado.
- devolver el documento al interesado haciéndole constar - su incompetencia e indicándole la Oficina en la que debe presentarse, a la que cursará de oficio el correspondiente aviso.

En este segundo caso, dice el art. 227 del RF que se considerará presentado el documento en la fecha en que lo hubiera sido en la Oficina incompetente, si entre el día en que fuese devuelto y el de su presentación en la competente no hubiese transcurrido más de quince días hábiles.

Si una Oficina Liquidadora se considera competente para liquidar un documento presentado en otra, tan pronto como tenga conocimiento del hecho, se dirigirá a la que estime incompetente por medio de oficio en el que fundamente el requerimiento. La Oficina requerida contestará de oficio en el plazo de ocho días y si sostuviese su competencia, debe suspender la tramitación del expediente y remitirlo al Presidente de la Diputación, junto con su informe, para que éste, oída la Jefatura de Hacienda, resuelve el conflicto de competencias en el plazo de ocho días.

El art. 228 añade que, a propósito de este conflicto de competencia, si se hubiese practicado la liquidación, el expediente debe ir acompañado de los documentos liquidados que se reclamaron a los interesados, caso de haberselos devuelto. Las liquidaciones giradas solo podrán dejarse sin efecto mediante la instrucción del oportuno expediente de revisión.

11.- PLAZOS DE PRESENTACION Y SUS PRORROGAS.

Antes de analizar este punto debemos recoger la regla general que establece el art. 229 del RF en el sentido de que - mientras no se establezca otra cosa, los días sólo se computa-

ran si son hábiles y que los meses serán de treinta días, sin tomar en cuenta el día que se cause el acto. Cuando el último día sea inhábil no vencerá el plazo hasta el primer día hábil siguiente.

El plazo de presentación de documentos relativos a transmisiones por causa de muerte, extinción de usufructos y pensiones que se produzcan por el fallecimiento de su titular, y las referentes a entregas de dinero procedentes de seguros sobre la vida, será de seis meses a contar desde el día siguiente al del fallecimiento del causante, usufructuario, pensionista o asegurado, tanto si se han formalizado o no las operaciones de testamentaria y cualquiera que se la fecha de su otorgamiento (1).

Cuando la sucesión dependa del nacimiento de un póstumo o de la declaración de fallecimiento del ausente, el plazo de seis meses empezará a contar, en el primer caso, desde el día siguiente al de su nacimiento (2) o en su caso desde aquel en que tenga lugar alguno de los hechos a que se refiere el art. 966 del C.C. (3) y en el segundo supuesto, desde el día siguiente a aquel en que adquiere firmeza la declaración de fallecimiento del ausente.

Cuando el fallecimiento del causante, usufructuario, pensionista o asegurado o los hechos a que se refiere el art. 966 del C.C. hubiesen ocurrido en el extranjero, el plazo de seis meses se amplía a diez meses (4).

Una vez que han transcurrido los plazos de seis y diez meses a que hemos aludido, éstos se entienden prorrogados automá

-
- (1). El plazo es el mismo para el régimen común (véase el art. 109 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales al cual se remite al art. 115 del TR).
 - (2). La razón estriba en que el feto no se reputa nacido mientras no tenga forma humana y sea capaz de vivir veinticuatro horas desprendido del seno materno (art. 30 del C.C.).
 - (3). El art. 966 del C.C. establece que la división de la herencia se suspenderá hasta que se verifique el parto o el aborto, o resulte por el transcurso del tiempo que la viuda no estaba encinta.
 - (4). En el régimen común son, sin embargo, ocho meses.

ticamente por otros seis meses sin necesidad de solicitud de los interesados, si bien con la obligación por parte del sujeto pasivo de pagar un recargo del 5% de las cuotas que se liquiden además de abonar, en todo caso los intereses de demora. De todas formas, este recargo del 5% no se satisface en el caso de que se hubiese incurrido en multa por haber transcurrido el plazo de la prórroga (art. 231 del RF).

El Liquidador General de la Diputación puede otorgar una prórroga extraordinaria de otros seis meses para la presentación de los documentos relativos a transmisiones por causa de muerte y extinción de usufructo y pensiones que se produzcan por fallecimiento del titular siempre que los interesados lo soliciten antes de expirar la prórroga ordinaria y se justifique la existencia de una causa legítima. Este plazo de prórroga extraordinaria se contará, como dice el art. 232 del RF, - desde el día siguiente a aquel en que termine la ordinaria.

El acuerdo accediendo a la prórroga extraordinaria lleva consigo la obligación por parte del sujeto pasivo de satisfacer un recargo del 10% de las cuotas que se liquiden y los intereses de demora desde la fecha de vencimiento del plazo ordinario de presentación. Este recargo se gira en lugar del 5% de la prórroga ordinaria y sin poder aplicarse cuando se incurriese en multa por haber transcurrido el plazo extraordinario (1).

El art. 238 del RF alude a cómo la promoción del juicio voluntario de testamentaría interrumpía los plazos de presentación de documentos, empezando a contarse dichos plazos desde el día siguiente a aquel en que quede firme el auto aprobando las operaciones divisorias o la sentencia que pusiese término al pleito en caso de oposición, o bien, desde que todos los interesados desistieran del juicio promovido.

Con el fin de practicar la liquidación correspondiente al Impuesto de Sucesiones, el contribuyente debe presentar en el plazo que hemos señalado, alguno de los siguientes documentos que enumera el art. 233 del RF:

(1). Igualess recargoss existen en el régimen común (art. 116 - del TR) siendo la Abogacía del Estado quien concede la - prórroga extraordinaria.

- escritura pública en la que se hayan formalizado las operaciones particionales, si son varios los herederos, y la escritura de aceptación de herencia en el caso de ser heredero único.
- declaración detallada de la totalidad de bienes y derechos que constituyen el caudal relicto, con inclusión, en su caso, de los pertenecientes a la extinguida sociedad conyugal, expresando en la misma el valor que a cada uno de los bienes y derechos corresponda, la vecindad del causante al tiempo del fallecimiento y nombre y domicilio de los herederos, declarados o presuntos y de los legatarios, así como grado de parentesco de cada uno de los anteriores con el causante.

A estos documentos deben acompañarse los siguientes:

- certificación del acta de defunción del causante.
- copia autorizada de las disposiciones testamentarias y, en su defecto, testimonio del auto de declaración de herederos (1).
- en el supuesto de que el causante estuviera casado al tiempo del fallecimiento, declaración suscrita por los interesados en la sucesión, sus legítimos representantes, o los de la herencia yacente, en la que se consigne que aquel y el conyuge supérstite no figuraban en operación alguna controlada en forma distinta o colectiva con relación a bienes o valores distintos de los comprendidos en el inventario, y si se han retirado éstos, total o parcialmente, con posterioridad al fallecimiento.

Los que sean beneficiarios en las pólizas de seguros sobre la vida deberán presentar:

- certificación del acta de defunción del asegurado.
- original o copia autentica de la póliza suscrita.
- documentos que justifiquen su parentesco con el asegurado.

(1). En caso de no presentar alguno de estos documentos se girará liquidación provisional a cargo de los herederos que figuran en la declaración a que hemos aludido en segundo lugar (art. 233.4 del RF)-

Por último, señalemos que cuando los documentos públicos o privados contengan actos que deban ser gravados por la Diputación y el Estado, podrán presentarse, indistintamente en la Oficina Liquidadora correspondiente de Alava o en la del Estado. En el caso de que lo fueren en ésta última los interesados deben presentar en la Oficina Liquidadora de la provincia los documentos correspondientes en el plazo de quince días siguientes a la fecha de salida de los mismos de la Oficina Estatal, ampliándose dicho plazo en quince días más cuando el documento provenga de una Oficina Liquidadora no emplazada en la Península (art. 236 del RF).

12.- LIQUIDACION DEL IMPUESTO.

Todos los interesados en transmisiones a título de herencia o legado están obligados a solicitar dentro de los plazos que hemos señalado en el apartado anterior (y en su caso, de la prórroga ordinaria o extraordinaria) una liquidación definitiva del Impuesto o bien una provisional.

Para que se practique una liquidación definitiva previa comprobación de valores no se requiere otorgamiento de escritura pública de manifestación o partición de herencia, siempre que los interesados en la sucesión lo soliciten acompañando a la solicitud o relación de bienes, que deberá ser firmada por los interesados, los correspondientes documentos judiciales, notariales o administrativos en que funden su derecho, haciéndose constar en aquella la condición de definitiva que a todos los efectos, asignen a la liquidación.

En el supuesto de que no se contengan en documento público las operaciones particionales o descriptivas de los bienes hereditarios, se entenderá que la liquidación solicitada ha de ser provisional, a falta de declaración expresa de los interesados. Cuando se solicite liquidación provisional, se debe acompañar la solicitud con los documentos que hemos señalado en el apartado anterior.

Examinados dichos documentos y previa comprobación de valores, se practicará una liquidación provisional, debiéndose satisfacer la cuota resultante de la misma que se reputará pago a cuenta de la liquidación definitiva (art. 284 del RF).

Al practicarse la liquidación provisional el Liquidador hará constar en el documento que los interesados están obligados a presentar los documentos necesarios para practicar la liquidación definitiva que corresponda.

En todo caso, al girarse la liquidación definitiva los interesados han de satisfacer intereses de demora desde el día en que se practicó la provisional, sobre el importe de la diferencia de cuotas tributarias a que aquella liquidación diese lugar.

Cuando transcurra el plazo y los interesados no presenten los documentos necesarios para la liquidación definitiva, se les requerirá para que lo verifiquen en el plazo de dos meses, y si el requerimiento no fuese atendido, se girará la liquidación complementaria de la provisional a cargo de cada uno de los obligados al pago de ésta, que consistirá en un 10% de su importe, sin perjuicio de las comprobaciones que procedan al practicarse la liquidación definitiva.

Es importante señalar, y así lo hace el art. 284.6 del RF que el contribuyente no tiene derecho a la devolución de lo satisfecho por la liquidación complementaria, sin perjuicio de que se impute su importe al de la liquidación definitiva en el caso de que la diferencia entre cuotas tributarias resultantes de las liquidaciones provisional y definitiva sea de cuantía igual o superior al de aquella.

El art. 285 del RF indica como el hecho de que los interesados hayan dejado transcurrir los plazos y prórrogas para solicitar la liquidación provisional o definitiva no es óbice para que ésta se practique en tanto no prescriba la acción para exigir el Impuesto. De igual forma, podrá completarse la liquidación practicada para adicionar bienes o valores que no se hubieran comprendido en aquellas mientras dicha acción no haya prescrito.

Los interesados pueden también solicitar una liquidación parcial del Impuesto antes de expirar los plazos y sus prórrogas al solo efecto de cobrar créditos o retirar los bienes, valores, efectos o dinero depositados en Bancos, Cajas de Aho-

rro y Monte de Piedad, Sociedades, asociaciones particulares y entidades públicas o privadas pero bien entendido que tales solicitudes no alteran los plazos y prórrogas previstas para solicitar la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas procedentes (art. 286 del RF).

Cuando se solicite liquidación parcial los interesados deberan presentar una declaración, firmada por ellos, en la que se consignen el grado de parentesco con el causante, el importe total aproximado de la herencia y la participación que en ella puedé corresponderles, acompañando la certificación del acta de defunción del causante y copia autorizada de las disposiciones testamentarias y, en su defecto, testimonio del auto de declaración de herederos.

Una vez que han transcurrido los plazos y prorrogas previstos para solicitar la práctica de liquidación provisional o definitiva, la Oficina Liquidadora que hubiese girado la liquidación parcial, requerirá a los interesados para que presenten los documentos necesarios para la práctica de tales declaraciones.

Hay que tener presente que no se podrá obtener la devolución de bienes, valores, efectos o metálico depositados en la Caja General de Depósitos, Entidades y Corporaciones Públicas u Organismos Autónomos que pertenecieran al causante por cualquier título, sin autorización de la Oficina Liquidadora. Igual autorización se requiere cuando se trate de realizar a título hereditario cualquier crédito contra el Erario Público, Diputación, Entidades y Corporaciones u Organismos Autónomos (art. 287 del RF).

Tampoco podrá llevarse a cabo por los interesados la retirada de la parte de bienes y valores que correspondan al cotitular premuerto o, en todo caso, después del fallecimiento del titular la de bienes o valores por el endosatario, o en virtud de poder, sin la autorización de la Oficina Liquidadora.

Pese a todo, puede llevarse a cabo la retirada de valores después del fallecimiento del causante siempre que los interesados lo soliciten del liquidador General de Impuestos de la Diputación, que podrá autorizar su retirada siempre que queden

totalmente garantizados los intereses del Erario Provincial, a cuyo efecto fijará, atendiendo a las circunstancias del caso, la garantía que deba prestarse y la cuantía de la misma.

El Liquidador General de Impuestos de la Diputación podrá autorizar a los Bancos o Cajas de Ahorro para enajenar en la cuantía necesaria valores mobiliarios en ellos depositados a nombre del causante, y con el producto obtenido o, en su caso, con el saldo a favor de aquel en cuenta corriente o de ahorro, librar los correspondientes talones a favor de la Diputación por el importe de las liquidaciones giradas, a solicitud de los interesados (art. 288 del RF).

Esta solicitud deberá formularse en el plazo de ocho días siguientes al de la notificación de las liquidaciones practicadas. Una vez recibida la solicitud se tiene que resolver sobre la misma en un plazo de cinco días y si se acordase otorgar la autorización, se dará cuenta de la misma a Intervención y Tesorería de Provincia o a la Oficina Liquidadora de Partido, en su caso, para que entienda suspendido el plazo de ingreso voluntario por el que se señale para la enajenación de los valores mobiliarios que no excederá, en ningún caso, de cuatro meses (1).

13.- PAGO DEL IMPUESTO.

La deuda tributaria a satisfacer por el Impuesto de Sucesiones debe ser pagada, necesariamente en efectivo (art. 294.1 del RF). Sin embargo, en casos excepcionales la Diputación, previo informe de la Comisión de Hacienda y Patrimonio, del Consejo de Cultura y con el asesoramiento de cuantas personas o entidades estime conveniente, podrá autorizar el pago del Impuesto mediante la entrega de obras u objetos de interés histórico artístico.

El pago de las deudas debe realizarse íntegramente, sin que se admitan cantidades a cuenta, considerándose satisfecho el débito cuando se verifique su ingreso en Tesorería de Provincia u

(1). El RF se apoya fundamentalmente en los arts. 115 a 122, ambos inclusive del Reglamento de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 (BOE. de 7 de febrero de 1959).

Oficina Liquidadora que corresponda.

El pago en efectivo podrá realizarse, a elección del contribuyente, por cualquiera de los medios siguientes (art. 297 del RF):

- mediante ingreso directo en dinero de curso legal.
- mediante cheque o talón de cuenta corriente (1).
- por medio de giro postal.
- a través de transferencia bancaria.

dicho pago se efectuará en Tesorería de Provincia por las liquidaciones giradas por la Oficina Liquidadora Central y en los demás casos, en la Oficina Liquidadora de Partido correspondiente, en el plazo de quince días contados desde el siguiente a aquel en que se hubiera notificado la correspondiente liquidación (art. 296 del RF).

La falta de pago en dicho plazo se sancionará con un recargo del 10% de la cuota liquidada, que será independiente de la sanción que se pudiera imponer por otro concepto y sin perjuicio de exigir además, el interés de demora correspondiente.

El liquidador extenderá en el documento presentado una nota, que suscribirá con su firma, en la que hará constar que se ha satisfecho el Impuesto y por Tesorería de Provincia o por la Oficina Liquidadora de Partido se entregará como justificante del pago realizado en efectivo la correspondiente carta de pago en la que se consignará la cantidad que a cada concepto - corresponda.

Los Registros de la Propiedad y Mercantiles tomarán razón del pago del Impuesto cuando a los mismos se presenten documentos que contengan actos o contratos sujetos a inscripción.

El art. 299 del RF establece que, por ningún concepto, pueden los contribuyentes diferir el pago de la deuda tributaria, ni aún a pretexto de reclamación contra la liquidación practicada, sin perjuicio, en su caso, del derecho a la devolución, pudiendo, en consecuencia, la Diputación proceder a hacer efec-

(1). La entrega de cheques o talones de cuenta corriente solo libera al deudor cuando han sido realizados.

tivo su importe por la vía de apremio una vez transcurrido el plazo en que debe verificarse el pago voluntario del Impuesto.

14.- APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

A) Aplazamiento:

El Presidente de la Diputación acordará el aplazamiento - del pago de las deudas tributarias correspondientes al Impuesto de Sucesiones, por un plazo de hasta seis meses, siempre que se solicite antes de expirar el plazo señalado para el pago, - existan causas extraordinarias debidamente justificadas y se acredite que no existen inventariados metálicos, valores u otros bienes muebles de fácil realización o que los existentes son - insuficientes para el abono de la deuda tributaria (art. 300 del RF).

También puede el Presidente de la Diputación conceder el - aplazamiento de pago de las liquidaciones giradas por herencia o legado en nuda propiedad, hasta la consolidación del dominio en el nudo propietario, siempre que los interesados lo soliciten antes de expirar el plazo reglamentario para satisfacer la deuda tributaria, se acompañe la solicitud de una declaración jurada de carecer de bienes bastantes para satisfacer el Impuesto sin grave detrimento de sus intereses y sea posible garantizar el pago mediante la hipoteca legal señalada en el art. - 168.6 de la Ley Hipotecaria, o en otro caso, se garantice el - pago mediante hipoteca especial o fianza bancaria o de Caja de Ahorros (art. 301 del RF).

Cuando el aplazamiento haya de garantizarse mediante hipoteca, los interesados se dirigirán por medio de escrito al Presidente de la Diputación acompañando al mismo certificaciones de los Registros de la Propiedad en cuyos distritos radiquen - los bienes hereditarios, haciéndose constar que estos continúan inscritos a nombre del causante de la sucesión con fecha posterior a su fallecimiento y las cargas y gravámenes a que se hallen afectos o bien que no figuren inscritos en el Registro o - la persona a cuyo favor lo esten.

El Presidente en vista de los documentos presentados, los datos que ofrezca el expediente de comprobación de valores y - atendidas las circunstancias del caso, concederá o denegará - discrecionalmente el aplazamiento solicitado, sin que contra - su acuerdo quepa recurso alguno.

La resolución será denegatoria siempre que las liquidaciones se hayan practicado como consecuencia de denuncia particular o de acción investigadora, así como cuando los interesados hayan presentado los documentos con posterioridad al vencimiento de los plazos reglamentarios y las prorrogas que, en su caso, hubiesen obtenido.

Se denegará igualmente el aplazamiento solicitado siempre que los inmuebles que formen parte del caudal relicto no consten inscritos en el Registro de la Propiedad o no esten a nombre del causante de la sucesión y no sea posible, por consiguiente, constituir sobre ellos en la debida forma, una hipoteca legal, a menos que pueda constituirse sobre otros hipoteca especial con arreglo a las condiciones y requisitos que para las de carácter voluntario se establecen en la Ley Hipotecaria.

Ello no obstante, puede concederse el aplazamiento cuando se hallase inscrito solo una parte de los inmuebles y el valor de los mismos (calculado capitalizando la renta catastral y deducidas las cargas y gravámenes) cubre dos veces, al menos, el importe de la deuda tributaria cuyo aplazamiento de pago se solicite, siendo esta regla de valoración aplicable también en el caso de constitución de hipoteca especial.

Cuando la garantía ofrecida consista en fianza, deberá - constituirse solidariamente con el deudor por cualquier entidad bancaria o Caja de Ahorros y extenderse al total importe - de las cantidades cuyo pago se aplaze, sin que la constitución de este aval exija el otorgamiento de escritura pública. La entidad fiadora queda sujeta al procedimiento de apremio para - hacer efectivas, en su caso, las cantidades garantizadas.

En aquellos casos, en que concedido el aplazamiento, hubiera de constituirse hipoteca sobre los bienes hereditarios,

se librará por la Oficina Liquidadora certificación, que se entregará al interesado, en la que se hará constar la concesión - del aplazamiento, importe de las cantidades aplazadas y que las fincas adjudicadas al nudo propietario quedan hipotecadas en favor de la Diputación por el importe de dichas cantidades.

Presentada esta certificación en el Registro de la Propiedad, el encargado del mismo hará constar de oficio, por nota al margen de la última inscripción de cada finca, la hipoteca en - favor de la Diputación y la devolverá al presentador con nota - de la operación practicada, habida cuenta de que cuando los bienes radiquen en distintos Registros de la Propiedad en cada uno de ellos deberá estamparse dicha nota.

La certificación, con las notas correspondientes de los Registros de la Propiedad deberá ser presentada dentro del plazo de sesenta días en la Oficina Liquidadora que la unirá al expediente.

La cancelación de las notas marginales se practicará de oficio cuando se acredite haber satisfecho las cantidades aplazadas, mediante la correspondiente carta de pago.

En la concesión de aplazamiento de pago de liquidaciones - por herencia o legado en nuda propiedad de valores mobiliarios, se hará constar que las mismas quedan afectas al pago del Im--puesto, expidiendo la Oficina Liquidadora una certificación del acuerdo en el que se expresará tal extremo a fin de que se haga constar por el depositario, en el resguardo de depósito, la - afección de los valores al pago del Impuesto.

Este resguardo debe presentarse en la Oficina Liquidadora una vez que se haya hecho constar en él dicha circunstancia, - en el plazo de sesenta días. En ningún caso, podran ser devuel-tos los valores sin la justificación de haberse satisfecho integramente el Impuesto a que estuviesen afectos.

Todo esto que hemos venido señalando también se aplica a - las herencias y legados en nuda propiedad que ~~comprendan~~ comprenderán ~~los~~ bienes inmuebles y valores mobiliarios conjuntamente. En este caso la garantía afectará a ambas clases de bienes.

Cuando los interesados deseen trasladar el depósito de los valores a otro establecimiento, lo pondrán previamente en cono-

cimiento de la Oficina Liquidadora a fin de que ésta lo autorice, siendo preciso para conceder dicha autorización que el traslado se efectúe por la misma entidad en que los valores estuviesen depositados.

El liquidador comunicará la autorización al establecimiento al que vayan a ser trasladados los valores expresando en dicha - comunicación que en el resguardo de depósito que se expida deberá consignarse la afección de los valores al pago del Impuesto. El resguardo, una vez extendida la nota pertinente, se presentará de nuevo en la Oficina Liquidadora en el plazo de sesenta - días.

El aplazamiento de pago quedará sin efecto cuando el nudo propietario enajene su derecho o cuando la certificación expedida por la Oficina Liquidadora no se presente con la nota del Registro de la Propiedad en el plazo de sesenta días. También quedará sin efecto el aplazamiento cuando en el mismo plazo no se - presenten en la Oficina Liquidadora los resguardos de depósito - de valores en los que conste la nota correspondiente.

B) Fraccionamiento:

El Presidente de la Diputación puede también acordar el - fraccionamiento del pago del Impuesto de sucesiones tanto en las liquidaciones provisionales como en las definitivas en cinco mensualidades como máximo, siempre que se acredite que no existe en la herencia o en la porción adjudicada al interesado metálico, valores u otros bienes muebles de fácil realización. En el caso de existiesen bienes de esta naturaleza pero fuesen insuficientes puede concederse el fraccionamiento por la diferencia entre el valor de dichos bienes y la liquidación girada (art. 303 del RF).

Para que el fraccionamiento puede otorgarse será preciso - que se solicite por los interesados antes de expirar el plazo - reglamentario de pago y que este puede garantizarse mediante la hipoteca legal consignada en el art. 168.6 de la L.H. hipoteca especial sobre otros bienes o fianza bancaria o de Caja de Ahorros.

El fraccionamiento no se concederá cuando la liquidación - se haya practicado como consecuencia de denuncia particular o -

acción investigadora, así como cuando la presentación de los documentos por los interesados tenga lugar después de vencidos - los plazos reglamentarios y las prórrogas que les hubieran sido concedidas.

El escrito solicitando este beneficio se dirigirá al Presidente de la Diputación, haciendo constar el número de anualidades por las que se desea el fraccionamiento, acompañando al mismo certificaciones de los Registros de la Propiedad en cuyos distritos radiquen los inmuebles, que acredite, por los mismos continúan inscritos a nombre del causante de la sucesión con fecha posterior al fallecimiento de éste y las cargas y gravámenes a que se hallen afectos, o bien, que no figuran inscritos o la persona a cuyo favor lo esten.

Si se hallase inscrita sólo una parte de los inmuebles integrantes del caudal relicto, podrá otorgarse el fraccionamiento - cuando el valor de los mismos, deducidas las cargas y gravámenes, calculado mediante la capitalización del líquido imponible o renta catastral, cubra dos veces el importe de las cantidades cuyo fraccionamiento de pago se solicite. En este caso, se tendrá en cuenta además, si se trata de liquidación provisional o definitiva, a fin de determinar si la hipoteca legal habrá de garantizar el pago de todas las liquidaciones o alguna determinada.

Cuando por no estar inscritos en el Registro de la Propiedad los inmuebles hereditarios, o no estarlo a nombre del causante - de la sucesión, no sea posible constituir sobre ellos en debida forma hipoteca legal, podrá garantizarse el pago mediante hipoteca especial sobre otros bienes, según los requisitos y condiciones que para los de carácter voluntario se establecen en la L.H. En este caso se aplica la regla de valoración que hemos recogido en el apartado anterior para cuando se hallase inscrita solo una parte de los inmuebles.

También puede garantizarse el pago del Impuesto, mediante - fianza constituida con carácter solidario con el deudor por cualquier entidad bancaria o Caja de Ahorros.

El Presidente de la Diputación a la vista de los documentos presentados, de los datos que ofrezca el expediente y atendiendo a las circunstancias de cada caso, concederá o denegará discre-

cionalmente el fraccionamiento solicitado, sin que contra su acuerdo quepa recurso alguno.

La concesión del fraccionamiento supone que el pago se realice en cinco anualidades como máximo del modo siguiente:

- el ingreso del primer plazo debe efectuarse necesariamente en el plazo de quince días contados a partir de aquel en que se comunica la concesión del fraccionamiento.
- el pago de los plazos segundo y posteriores se verificará en los quince días hábiles siguientes al del vencimiento del año respectivo o con anterioridad al término de cada uno de los vencimientos de los plazos, si estos fueran inferiores a la anualidad, sin necesidad de previo requerimiento para ello.

Una vez conocido el fraccionamiento se hará constar el acuerdo por nota extendida en la hoja de liquidación, indicándose el importe del primer plazo, que deberá ser ingresado, y al dorso de la hoja indicada se anotarán también las cantidades a satisfacer en los sucesivos.

Si el pago del Impuesto fraccionado hubiese de garantizarse mediante la constitución de hipoteca legal, dictado el acuerdo correspondiente y girada la liquidación, se librará y entregará al interesado una certificación en la que se hará constar la concesión del fraccionamiento, las cantidades que los herederos o el adjudicatario, en su caso, deban pagar por todos los conceptos, y que las fincas comprendidas en el caudal relicto, si se trata de liquidaciones provisionales, o las adjudicadas, si se trata de definitivas, quedan hipotecadas, todas y cada una, a favor de la Diputación, por el importe total de las cantidades cuyo pago se haya fraccionado, en caso de liquidación provisional, y por el de las correspondientes al contribuyente que haya obtenido el beneficio, en el supuesto de liquidación definitiva.

Presentada la liquidación en el Registro de la Propiedad, el encargado del mismo hará constar de oficio, por nota al margen de la última inscripción de cada finca, la hipoteca a favor de la Diputación y devolverá al presentador aquella, con nota de la operación practicada. Cuando los bienes radiquen en distintos Registros de la Propiedad en todos ellos deberá estamparse -

dicha nota.

La certificación con las notas correspondientes de los Registros de la Propiedad se presentará dentro del plazo de sesenta días en la Oficina Liquidadora, que la unirá al expediente.

Para cancelar estas notas, lo cual se practicará de oficio, será documento suficiente la carta de pago acreditativa de que se ha satisfecho el último de los plazos o bien certificación - expedida por la Oficina Liquidadora en la que se haga constar el pago de la totalidad de los plazos, bien por todos los interesados, si a las liquidaciones de todos alcanzase la afección de los bienes, o por el contribuyente o contribuyentes a quienes se refiera.

La concesión del fraccionamiento lleva consigo la obligación de satisfacer intereses de demora por el importe de los pagos deferidos, que no serán condonables en ningún caso.

Siempre que se otorgue un fraccionamiento de pago, la Oficina Liquidadora extenderá una hoja o ficha en la que se harán constar los datos siguientes:

- nombre del causante de la sucesión.
- nombre y domicilio del interesado, a quien se concede el fraccionamiento.
- número de expediente de comprobación de valores, en el que conste la diligencia otorgando el aplazamiento.
- día, mes y año en que deben ingresarse los pagos aplazados e importe de cada uno de éstos, expresando la cuota y los intereses de demora.

Las hojas o fichas señaladas se conservaran por orden de vencimiento en cada año y cuando coincidan varios beneficiarios del mismo fraccionamiento, por orden alfabético.

Cuando se haya realizado el ingreso total de las sumas fraccionadas se hará constar así en la hoja o ficha, archivándose la misma con el expediente de comprobación.

En el caso de que el fraccionamiento se hubiese concedido respecto de una liquidación provisional, al practicarse la defi-

nitiva como consecuencia de la partición de los bienes hereditarios, los interesados tendrán derecho a que la afección de los bienes que les hayan sido especialmente adjudicados quede limitada a las liquidaciones giradas a su cargo, solicitandolo de la Presidencia de la Diputación para que se les expida la oportuna certificación, que seguirá los mismos trámites citados anteriormente.

El fraccionamiento de pago quedará sin efecto:

- cuando se enajene todo o parte de los bienes inmuebles a que la transmisión se refiera, a menos que se hubiese constituido hipoteca especial sobre bienes distintos de los hereditarios o garantizado el pago mediante fianza bancaria o Caja de Ahorros.
- cuando no se efectue el pago del primer plazo o el de los sucesivos dentro de los plazos que les hemos señalado antes.
- cuando la certificación, en el caso de garantizar el pago del Impuesto fraccionado mediante hipoteca legal no se devolviera con nota del o de los Registros de la Propiedad dentro de los sesenta días siguientes a la entrega al interesado.
- cuando se hubiese concedido el fraccionamiento por una liquidación provisional y en la partición de la herencia se hiciera pago de su haber a alguno o algunos de los interesados, total o parcialmente, en metálico, valores mobiliarios u otros bienes muebles de fácil realización, a menos que la Diputación, a petición de los interesados, ratifique la concesión del beneficio. En este caso, la concesión del fraccionamiento tan solo quedará sin efecto respecto a los interesados a que afectase, total o parcialmente, según el valor de los bienes que se les adjudiquen.

Al declarar la Oficina Liquidadora extinguido el fraccionamiento se entenderán vencidos y serán exigibles todos los plazos pendientes, los cuales se harán efectivos con el recargo correspondiente cuando su ingreso no se verifique dentro de los quince días siguientes al requerimiento que a tal fin se dirija al interesado.

Cuando queda extinguido el fraccionamiento se anulará la fecha en hoja correspondiente, haciendo constar la causa, y se archivará con el expediente de comprobación de valores.

De todas formas, la concesión del fraccionamiento no es - obstáculo para que, después de anotado el derecho de la Diputación, puedan los interesados obtener la inscripción de sus respectivos derechos en el Registro de la Propiedad, una vez efectuado el pago del primer plazo. Con la presentación de la carta de pago correspondiente a este ingreso parcial se entenderá cumplido el requisito que exige el art. 254 de la L.H. (1).

Según el art. 304 del RF el Presidente de la Diputación - también puede conceder discrecionalmente el fraccionamiento del pago del Impuesto en las sucesiones hereditarias, por el plazo máximo de cinco años, tanto en las liquidaciones provisionales como en las definitivas, en aquellos casos en que existiendo en la herencia (si se trata de liquidaciones provisionales) o en - la porción adjudicada al heredero o legatario que lo solicite - (en las definitivas) metálico, valores mobiliarios u otros bienes muebles de fácil realización, el peticionario justificará - que la aplicación de tales bienes al inmediato pago del Impuesto implicaría un grave quebranto para el normal desenvolvimiento de los negocios de carácter industrial o mercantil o de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas de su propiedad, y siempre que sea posible garantizar el pago mediante hipoteca legal o fianza bancaria o de Caja de Ahorros.

El fraccionamiento se solicitará por los interesados antes de que termine el plazo reglamentario de pago, por medio de un escrito en el que se expresará el número de anualidades o plazos inferiores por los que se desea el fraccionamiento, acompañándose las certificaciones de los Registros de la Propiedad, los recibos del I.I. o de la Contribución Territorial correspondiente a la industria, comercio o explotación industrial, mercantil, agraria, forestal, ganadera o mixta de que se trate según los casos, así como los demás documentos pertinentes para acreditar que en el momento de abrirse la sucesión, el metálico o demás bienes muebles de fácil realización se hallaban afectos

(1). Este artículo dice que no se hará ninguna inscripción en el Registro de la Propiedad si no se acredita previamente el pago de los impuestos pertinentes.

a los referidos negocios o explotaciones y que la aplicación de aquellos bienes al inmediato pago del Impuesto liquidado supondría un grave quebranto, para el normal desenvolvimiento de dichos negocios o explotaciones.

El Presidente, a la luz de los documentos presentados y apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso, concederá o denegará el fraccionamiento solicitado sin que contra su acuerdo quepa recurso alguno.

El fraccionamiento quedará sin efecto en los tres primeros casos que hemos citado más arriba y además en el caso de cesar en los negocios de carácter industrial, mercantil, explotación agrícola, forestal, ganadera o mixta que hubiese determinado la concesión del beneficio.

En todo lo relativo a los requisitos y procedimiento para la afección de los bienes a la hipoteca legal o constitución de la hipoteca especial o fianza bancaria, a la forma y términos para el ingreso de los plazos fraccionados, intereses por los plazos diferidos, extensión de la hoja o ficha correspondiente se tendrá en cuenta lo dicho anteriormente.

Por último existe otro caso en el que el Presidente de la Diputación puede conceder también de forma discrecional el fraccionamiento del Impuesto, y es el caso de liquidaciones practicadas por herencias o legado en usufructo cuando se solicite antes de expirar el plazo reglamentario para verificar el pago, - se presente declaración jurada de toda clase de bienes del usufructuario o de que los que posee son insuficientes para satisfacer el gravamen sin grave detrimento de sus intereses y sea posible afectar el derecho de usufructo objeto del Impuesto a la hipoteca legal del art. 168.6 de la LH. en relación con el art. 107.1 de la misma ley o en otro caso, se garantice el pago mediante hipoteca especial o fianza bancaria o de Caja de Ahorros (art. 305 del RF).

El fraccionamiento se solicitará por escrito, acompañando al mismo la declaración jurada a que hemos aludido más arriba, para que el Presidente en vista de toda la documentación presentada y apreciando las circunstancias del caso, conceda o denie-

que el fraccionamiento solicitado, sin que contra su acuerdo - quepa recurso alguno.

Si se tratase de un usufructo de valores depositados en - establecimiento de crédito y ahorro, podrá también concederse el fraccionamiento, bastando con que se haga constar en los - resguardos del depósito la afección de los intereses o dividen dos al pago del Impuesto, para lo cual en la certificación que se expida del acuerdo se consignará expresamente que para el - pago de dichos intereses o dividendos será requisito indispensa ble que se justifique haber satisfecho el último plazo en que la deuda tributaria se haya fraccionado, a fin de que se haga constar así en el resguardo del depósito, este resguardo una vez cumplido dicho requisito, se presentará en la Oficina Liquidadora en el plazo máximo de sesenta días, y los valores depositados ~~se~~ podrán ser devueltos sin la justificación del completo pago del Impuesto o de la extinción del usufructo por hecho ajeno a la voluntad del usufructuario.

La concesión del beneficio a que nos estamos refiriendo - produce el efecto de que el pago del Impuesto se fraccione, con el interés de demora correspondiente, en un máximo de diez años cuando el valor del usufructo se cifre en el 70% del valor total de los bienes, deduciendo dicho plazo a medida que disminuye el valor del usufructo a razón de una anualidad menos por ca da 10% de la valoración, con el límite de cuatro anualidades - cuando el valor del usufructo se estime en el 10%.

El fraccionamiento de pago quedará sin efecto exigiéndose en consecuencia la cantidad pendiente de pago:

- cuando el usufructuario enajene su derecho.
- cuando no se efectue el pago del primer plazo o el de los sucesivos dentro de los términos fijados.
- cuando la certificación pertinente no se devolviese con - la nota de la operación practicada en el Registro de la Propiedad para la constitución de la hipoteca legal a favor - de la Diputación dentro de los sesenta días siguientes a - la entrega al interesado o tratándose de valores no se devolviese el resguardo con el requisito de la nota correspondiente en el mismo plazo.

- cuando se hubiese concedido por una liquidación provisional y en la partición se hiciera al usufructuario pago de su derecho por capitalización de su haber.

También en este caso se tendrán en cuenta todos los requisitos y procedimientos para la afección del derecho de usufructo a la hipoteca legal, constitución de la hipoteca especial.... etc. que hemos señalado más arriba.

Con esto quedan vistas todas las posibilidades que el RF ofrece para obtener fraccionamiento de pago.

Sin embargo, aún existen una serie de reglas comunes al fraccionamiento y al aplazamiento a las que nos vamos a referir seguidamente:

C) Normas comunes al aplazamiento y fraccionamiento:

Los aplazamientos y fraccionamientos que hemos analizado hasta ahora son compatibles entre sí, de forma que, en el caso de concurrir las causas y requisitos necesarios para su otorgamiento, pueden los interesados solicitar el fraccionamiento de pago dentro del período de tiempo por el que se hubiese obtenido el aplazamiento (art. 306 del RF).

El art. 307 del RF establece, por su parte, que todos los acuerdos del Presidente de la Diputación acordando o denegando aplazamientos o fraccionamientos deben comunicarse a la Oficina Liquidadora competente que corresponda.

Cuando el aplazamiento o fraccionamiento se soliciten, - queda en suspenso el cobro del Impuesto hasta la resolución de la solicitud; para que esta suspensión se produzca es necesario que los interesados acrediten ante la Oficina que hubiese practicado la liquidación la incoación del expediente, mediante copia del escrito en la que conste su presentación en el Registro General de la Diputación.

En el caso de denegarse tales solicitudes por presentarse fuera de tiempo, se exigirán al contribuyente la multa y los intereses de demora por falta de pago en plazo. En los demás casos de denegación del beneficio no se exigirá multa e intereses de demora si el contribuyente ingresa la cantidad en que consiste la deuda tributaria en un plazo igual al que faltase en -

la fecha de formular la solicitud para expirar el plazo reglamentario de pago (art. 308 del RF).

Por último, el art. 309 del RF alude al hecho de que siempre que se concedan aplazamientos o fraccionamientos para el pago de la deuda tributaria se exigiran los intereses de demora correspondientes a las cantidades aplazadas o fraccionadas.

En definitiva, el RF, al igual que ocurría en el tema de las liquidaciones, ha recogido numerosas disposiciones del Reglamento de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, concretamente lo dispuesto en los arts. 132 a 142 de dicho Reglamento que es donde se regula todo lo referente a ambos beneficios fiscales.

15.- PRESCRIPCION.

Según el art. 351 del RF prescribe a los diez años (1):

- el derecho a determinar la deuda tributaria del Impuesto de Sucesiones, mediante la oportuna liquidación.
- la acción para imponer sanciones tributarias por infracciones cometidas en dicho Impuesto.
- el derecho a acordar la revisión de los actos administrativos dictados en vía de gestión del Impuesto de Sucesiones.
- la acción administrativa para comprobar el valor de los bienes o derechos transmitidos cuando dicha transmisión está gravada por el Impuesto de Sucesiones (art. 352 del RF).

Por el contrario, prescribieran a los cinco años (art. 350 del RF):

- la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

(1). La prescripción se aplicará de oficio, no siendo necesario que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, tal y como dice el art. 356 del RF, que no hace sino reproducir el art. 124 de la Instrucción Foral de Impuestos de Alava -- (veáse el apartado 15 del capítulo VI de la presente tesis)

- la facultad de la Diputación para rectificar los errores materiales o de hecho.
- el derecho a la devolución de ingresos indebidos.

16.- DEBERES DE COLABORACION EN LA GESTION DEL IMPUESTO.

Los Jueces de Primera Instancia e Instrucción cuidaran de que los Secretarios Judiciales que de ellos dependan remitan a la Oficina Liquidadora de su respectiva jurisdicción un estado mensual de los juicios AB INTTESTATO y testamentaria que hayan aprobado durante dicho período, en el cual consten los nombres del causante y de los adquirentes, relación de parentesco entre ellos, lugar de fallecimiento y cuantía de los bienes transmitidos (art. 261.1 del RF).

Simultaneamente con esta obligación de los Jueces de Primera Instancia e Instrucción y Secretarios Judiciales, el RF - impone a los encargados del Registro Civil la obligación de remitir a la Oficina Liquidadora Central o a los Liquidadores de los Partidos respectivos una relación nominal de los fallecidos en el mes anterior según los libros de la Sección de defunciones. Esta relación, que deberá remitirse dentro de la primera quincena de cada mes, contendrá el nombre y apellidos del fallecido, edad, estado, profesión, vecindad y domicilio; fechas de la defunción y del testamento, si lo hubiera, nombre y domicilio del Notario autorizante y nombre del cónyuge viudo y de los hijos o herederos presuntos si fuesen conocidos. Asimismo, haran constar, si lo saben, si el fallecido dejó bienes y cuáles son estos.

Por su parte, y a tenor del art. 262.2 del RF, la Dirección General de Registros y del Notariado remitirá a la Diputación - en el mismo plazo que hemos señalado (dentro de la primera quincena de cada mes) la relación de las inscripciones de defunción de personas que ostenten vecindad civil alavesa que se realicen en el Registro Central (1).

(1). Véase el art. 18 de la Ley del Registro Civil de 8 de junio de 1957.

Los particulares, Bancos, Cajas de Ahorro y Monte de Piedad, Asociaciones, Sociedades y cualesquiera otras entidades - públicas o privadas, así como los funcionarios del Estado, Corporaciones Locales, Organización Sindical y Organismos Autónomos, tendrán la obligación de facilitar a la Diputación, dentro del plazo de quince días a contar desde el siguiente al del requerimiento que al efecto se les haga notificándoles el fallecimiento de la persona de que se trate, cuantos datos le pida acerca del metálico, valores, efectos y bienes de todas clases que, constituidos en cuenta corriente o depósito, o cualquier otro concepto, figuren a nombre de dicha persona, ya individualmente, ya de forma colectiva o indistinta con otros. Facilitarán igualmente el saldo de tales cuentas, depósitos y operaciones que resulte en la fecha de fallecimiento y el saldo mayor del semestre anterior a dicha fecha.

Esta misma obligación se hace extensiva a los bienes que en cualquiera de las formas indicadas figurasen a nombre del cónyuge del causante en la fecha en que por fallecimiento de éste, se produjo la disolución de la sociedad conyugal, así como a los siguientes bienes:

- los de todas clases que hubieran pertenecido al causante hasta un período máximo de seis meses anterior a su fallecimiento.
- los bienes y derechos que tres años antes de su fallecimiento hubiese adquirido el causante a título oneroso en usufructo y los herederos, legatarios, parientes dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante, en nuda propiedad.
- los bienes retirados por el endosatario o apoderado del causante o de su cónyuge después de la fecha de causarse la sucesión.

Las entidades y compañías aseguradoras tienen igualmente la obligación de facilitar a la Diputación dentro de un plazo de quince días desde que se las requiera al efecto, cuantos datos se les pidan acerca de los seguros concertados por el causante con ellas.

Ninguna de estas personas (entidades, funcionarios y particulares) podrán negarse a facilitar los datos reclamados por

la Diputación (art. 267 del RF).

El art. 270.1 del RF dice, por su parte, que los Bancos, Cajas de Ahorro y Montes de Piedad, Sociedades, Asociaciones, particulares y entidades públicas y privadas que hayan recibido en depósito o bajo cualquier otra forma de contrato civil o mercantil valores, efectos o bienes de cualquier clase, no podrán, sin autorización de la Oficina Liquidadora, efectuar entrega de los mismos a persona distinta del titular. Cuando el titular ha fallecido la prohibición señalada se extiende:

- al dinero que figure a su nombre.

- al 50% del dinero que figure a nombre del cónyuge supers_tite y a los bienes, valores o efectos depositados a nombre de éste, salvo que se acredite fehacientemente que el régimen económico del matrimonio era de separación de bienes.

Tampoco podrán devolverse a los interesados sin dicha autorización, la parte de bienes, valores, incluso dinero que correspondan al cotitular premuerto, ni entregarse después del fallecimiento del titular dichos bienes al endosatario o apoderado.

Todas aquellas personas, como los Bancos, Cajas de Ahorro ...etc. a las que alude el art. 270,1 del RF y que cedan el uso de cajas de seguridad, tan pronto como llegue a su conocimiento el hecho del fallecimiento del titular, o de uno de los cotitulares, de dichas cajas, deberán comunicárselo a la Oficina Liquidadora correspondiente a fin de que ésta, en el plazo de ocho días, pueda hacer uso de la facultad de exigir que no se proceda a la apertura de las cajas sin la formación de inventario, absteniéndose mientras tanto el establecimiento - en cuestión de autorizar dicha apertura (art. 272 del RF).

Quando la Oficina Liquidadora haga uso de la facultad mencionada, no solo se formará inventario ante Notario de los valores, efectos o metálicos que la Caja contenga, sino que, - además, las personas que han cedido el uso de las cajas deberán comunicar a la Oficina Liquidadora cuándo se abrió dicha caja por última vez antes del fallecimiento del titular o cotitular, qué persona la abrió y derecho en que se fundó para ha-

cerlo. La Oficina Liquidadora puede pedirle a la persona que abrió la caja de seguridad por última vez antes de la muerte del titular o cotitular una declaración respecto de las operaciones que realizó con relación a los valores, efectos, metálico, alhajas, etc. que la misma contenía.

Si la Oficina Liquidadora deja transcurrir el plazo de ocho días sin hacer uso de su facultad se podrá proceder libremente a la apertura de la caja pero teniendo en cuenta siempre que no se podrán retirar los efectos u objetos depositados en las cajas de seguridad o en depósitos cerrados y lacrados - cuando el titular hubiese fallecido, sin la autorización de - la Oficina Liquidadora.

Por último, ya solo nos resta señalar que las entidades o compañías aseguradoras no podrán efectuar la liquidación y pago de los seguros concertados con ellas sobre la vida de - una persona, si no se acredita, mediante la correspondiente carta de pago, haber satisfecho el Impuesto a que dicho seguro corresponda. En los libros que dichas entidades lleven de conformidad con las normas vigentes y en los que se anotan el pago de los seguros, se hará constar un asiento en el que se indiquen el número y fecha de la carta de pago, liquidación que la motivó, Oficina que expidió dicha carta y la cantidad satisfecha por el Impuesto.

CAPITULO XV

IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS

JURIDICOS DOCUMENTADOS

I.- IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES INTER VIVOS.

1.- CONCEPTO.

El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales grava las transmisiones patrimoniales INTER VIVOS, siendo gravados por la Diputación en todo caso:

- los actos y contratos relativos a bienes inmuebles situados en Alava, cualquiera que sea la naturaleza, vecindad o residencia del adquirente y transmitente (1).
- los actos y contratos que se refieran a bienes muebles, - cualquiera que sea el lugar donde se hallen situados, cuando el adquirente tenga vecindad foral alavesa, Igual norma se aplica con relación a actos y contratos relativos a bienes muebles cuando el adquirente en los contratos sea extranjero y haya cumplido los requisitos que se exigen a los nacionales para tener derecho al régimen foral alavés, según el art. 14 del C.C. (1).
- el capital aportado y obligaciones emitidas por sociedades constituidas o domiciliadas en territorio alavés en la parte que destinen, según sus estatutos, a operar en la provincia de Alava.
- la emisión, transformación, amortización y cancelación de obligaciones, cédulas o títulos análogos garantizados con hipoteca que se realicen por sociedades mercantiles o industriales, cualquiera que sea el lugar donde han sido cons

(1). Véase el apartado 1 del capítulo XIV donde se recogen las formas de adquirir la vecindad civil alavesa según el art. 14 del C.C.

tituídas o estuviesen domiciliadas, si los bienes objeto de hipoteca radican en territorio alavés y su valor comprobado fuese suficiente para cubrir el importe correspondiente a la parte de capital garantizado. Si la garantía incluyese bienes situados en territorio alavés y en territorio de régimen común, servirá de base de tributación en uno y otro, la parte de capital, intereses y costas que - se garantice con los bienes sitos en cada territorio.

- los contratos de ejecución de obra y los contratos mixtos relativos a bienes inmuebles sitos en Alava siempre que, además, el dueño de la obra tenga derecho al régimen foral alavés, según el art. 14 del C.C. (1). Cuando el contrato abarque obras que deban realizarse en territorio alavés y común, servirá de base la parte del precio que corresponda a la obra a realizar en Alava, siendo preciso que en el - contrato conste de forma expresa la discriminación de dicho precio.
- los contratos de ejecución de obra relativos a bienes muebles, siempre que los mismos hayan de ser destinados a la provincia de Alava y su propietario tenga vecindad civil alavesa (1).
- los contratos de suministros cualquiera que sea la persona o entidad suministradora siempre que los bienes suministrados se remitan o destinen a territorio alavés y que la persona suministrada tenga la vecindad alavesa.

Los contratos de suministro de agua, gas y electricidad - son gravados, en todo caso por la Diputación cuando el consumo tenga lugar en Alava.

El Impuesto viene regulado, al igual que el Impuesto de - Sucesiones por el Reglamento Foral de 30 de septiembre de 1975, y por tanto nos remitimos a lo dicho al hablar de este último (véase apartado 1 del capítulo XIV).

(1). Véase el apartado 1 del capítulo XIV donde se recogen las formas de adquirir la vecindad civil alavesa según el art. 14 del C.C.

En el régimen común, este Impuesto engloba a su vez tres impuestos conceptualmente distintos:

- el que recae sobre las transmisiones patrimoniales INTER VIVOS (Transmisiones Patrimoniales).
- el que grava los incrementos de valor de las fincas rústicas y urbanas (Aumento de Valor de las Fincas Rústicas y Urbanas).
- el que sujeta a tributación a los actos jurídicos documentados (Actos Jurídicos Documentados).

En el régimen foral se conocen el primero y el último, - pero se desconoce totalmente el segundo como ~~como~~ objeto englobado dentro del Impuesto, criterio muy ~~acertado~~, si tenemos en cuenta que dicho Impuesto sobre el Aumento de Valor de las Fincas Rústicas y Urbanas, creado por la LRST de 11 de junio de 1964 no llegó a entrar en vigor en el territorio común.

Dentro de la clasificación de Impuestos del Concierto, el Impuesto de transmisiones Patrimoniales sería un Impuesto encabezado de revisión quinquenal.

2.- HECHO IMPONIBLE.

Veamos cuáles son los actos sujetos, no sujetos y exentos:

A) Actos sujetos:

Según el art. 73 del RF están sujetos al Impuesto (1):

- las transmisiones por actos INTER VIVOS, a título oneroso o lucrativo, de toda clase de bienes y derechos.
- la constitución, reconocimiento, modificación, prórroga, transmisión y extinción por contrato, acto judicial o administrativo de toda clase de derechos reales.

(1). El art. 54 del TR del ITP contempla estos mismos casos, - pero no alude a los expedientes de dominio y en el caso de las pensiones, las declara sujetas pero sin aludir a sus clases de vitalicias o temporales ni a la cuantía de las mismas. Al mismo tiempo, el TR es más conciso en lo referente a las Sociedades.

- la constitución, modificación, renovación, prórroga expresa, transmisión y extinción de préstamos, cualquiera que sea su naturaleza y clase.
- la constitución, prórroga expresa, modificación y extinción de fianzas.
- los expedientes de dominio, los actos de inmatriculación de fincas en el Registro de la Propiedad o para la reanudación del tracto sucesivo y los actos complementarios de documentos públicos o privados a que se refiere el título VI de la L.H., cualquiera que sea el título de adquisición que en los mismos se alegue, así como las certificaciones expedidas a los efectos del art. 206 de la misma Ley (1).
- la constitución, prórroga, subrogación y cesión de arrendamiento de obras, servicios, bienes, derechos o aprovechamientos de todas clases.
- la constitución, modificación y transmisión de pensiones por actos INTER VIVOS, vitalicias o temporales cualquiera que sea su cuantía.
- las concesiones administrativas de bienes, obras o servicios y aprovechamientos públicos y su transmisión por actos INTER VIVOS.
- la constitución, prórroga, transformación, modificación y disolución de sociedades, el aumento y reducción del capital social y la transmisión de acciones, derechos de suscripción preferente, participaciones sociales u otros títulos análogos.

El art. 75 del RF amplía aún más el ámbito de los actos sujetos declarando tales a los dos contratos siguientes (2):

- los denominados genéricamente contratos de asistencia técnica, cuando la actividad expresada no constituya el objeto típico, propio y habitual de la industria o comercio de

-
- (1). El Título VI de la L.H. trata de las concordancias entre el Registro y la realidad jurídica y el art. 206 de dicha LH alude a certificaciones en las cuales se exprese el título de adquisición o el modo en que fueron adquiridos los bienes inmuebles que pertenezcan a determinados entes públicos cuando carezcan de título escrito de dominio.
- (2). El art. 54 del TR no alude a ellas.

las personas físicas o jurídicas que las presten.

- los contratos de aprovechamientos forestales de todas clases.

B) Actos no sujetos:

El art. 74 del RF establece que en ningún caso un mismo - acto o contrato estará sujeto a este Impuesto y al IGTE, con - lo cual reproduce el mismo criterio que el art. 62,2 del TR - aplica en el territorio común.

En consecuencia, no tributan por el I.T.P.:

- las transmisiones a título oneroso, préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones cuando constituyan actos habituales del tráfico de las empresas o explotaciones trans-
mitentes, ya sean mercantiles, agrarias, ganaderas, fores-
tales o mixtas. Sin embargo, están sujetas al ITP las -
transmisiones de bienes inmuebles aunque se realicen a -
cambio de una pensión, el arrendamiento de inmuebles, -
préstamos con garantía hipotecaria recayentes sobre estos
bienes y los contratos de prenda (1).
- las operaciones de venta, suministro y demás entregas y -
transmisiones por precio de productos naturales foresta--
les, incluidos los árboles cortados u obtenidos por los
propietarios del monte, siempre que se realicen con ca-
rácter habitual y que los adquirentes sean fabricantes, -
industriales o comerciantes mayoristas.
- los contratos de arrendamiento de obras, con o sin suminis-
tro de materiales, cuando constituya acto habitual del -
arrendador o contratista.
- los arrendamientos de embarcaciones y aeronaves, cualquie-
ra que sea su modalidad y condiciones, siempre que el -
arrendador se dedique habitualmente a esta actividad.
- los servicios prestados por los Bancos a sus clientes en
que se cobre comisión, alquiler o corretaje aunque sean

(1). La habitualidad se presume conforme al art. 3 del Código de Comercio o cuando para la realización de los actos o contratos se exija contribuir por el I.I.

consecuencia de un contrato de prenda, sin perjuicio de que sea gravado por el ITP el derecho real que se constituya (1).

C) Actos exentos:

Los recoge el art. 76 del RF y son practicamente todos - idénticos a los que se recogen en el art. 65 del TR del Impuesto que rige en territorio común, por lo que no vamos a reproducirlos aquí debido a lo cuantioso de su número (67 exenciones contempla el RF).

Sin embargo, como diferencias más sustanciales con el régimen común no queremos dejar de citar los siguientes, que no son contemplados por el TR:

- las adquisiciones de terrenos y edificios que efectuen - las constructoras benéficas "Virgen Blanca", "San José Artesano", "San Prudencio" y "Nuestra Señora de Estíbaliz" - así como la primera transmisión que de las viviendas construídas hagan dichas entidades.
- las transmisiones de bienes inmuebles y derechos reales - cuyo valor no exceda de 2000 ptas.
- las transmisiones a título lucrativo y las pensiones que se constituyen en favor de subnormales, minusválidos, incapacitados para el trabajo (art. 3 del Decreto 3140/71, de 23 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Protección de Familias Numerosas) así como en - favor de los declarados judicialmente incapaces por razón de deficiencia mental o sordomudez.

Debido a esta similitud entre el régimen común y el foral, parece procedente aplicar también a éste último la misma clasificación que de los actos exentos realiza MARTINEZ ESTERUELAS (2):

-
- (1). El RF se nos presenta bastante más amplio que el TR, ya - que el art. 62 de este último es mucho más conciso al regular las operaciones no sujetas.
 - (2). Véase su artículo en RDF núm. 41/1961, que aunque está publicado antes de aparecer el Texto Refundido (que es de - 1967) es plenamente válido porque éste último se apoya mucho en el Reglamento de 1959.

a) Exenciones subjetivas (art. 76.1 del RF) (1).

b) Exenciones subjetivas condicionadas:

Las transmisiones de bienes inmuebles que se realicen a favor de los Estados extranjeros con destino a su representación diplomática o consular o a sus organismos oficiales, en los casos en que se otorgue igual exención por el Estado de que se trate a las adquisiciones que realice el Estado Español en el país respectivo (art. 76.2 del RF) (2).

c) Exenciones objetivas:

- por la naturaleza del acto y su cuantía.
- por evitar la doble imposición.
- por razones de fomento y protección.

Por último digamos que la Disposición Transitoria 2ª del RF declara exentos del Impuesto los actos y contratos relativos a la constitución y cancelación de hipotecas en garantía de préstamos que se otorguen con destino a la adquisición de fincas en la "Comarca del Noroeste de Alava" para la creación de explotaciones económicamente viables. Esta exención dura hasta el plazo que señala el art. 13 del Decreto 2867/74, de 30 de agosto, donde se dice que las ayudas y estímulos establecidos por el referido Decreto solo podrán solicitarse hasta el 31 de diciembre de 1980.

Por tanto la exención dura hasta esa fecha.

2.1.- DISPOSICIONES GENERALES REFERENTES AL H.I.

El art. 6 del RF establece que los Impuestos que regula dicho Reglamento (Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) se exigirán con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato liquidable, cualquiera -

(1). En el TR es el art. 65.1.

(2). En el TR el art. es el 65.2

que sea la denominación que las partes le hayan dado y prescin-
diendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos que pu-
dieran afectar a su validez y eficacia, con lo cual dicho artí-
culo recoge la norma general que da el art. 7 de la Instrucción
Foral General de Impuestos de Alava (véase el apartado 2.3.3 -
del capítulo VI) (1).

A un solo H.I. no puede exigirsele más que el pago de un
solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato compren-
da varios conceptos sujetos al Impuesto separadamente, el art.
7 del RF dice que se exigirá el derecho señalado a cada uno de
ellos, salvo que el RF determine otra cosa en algunos casos (2).

Los actos y contratos que no esten comprendidos expresa-
mente en las Tarifas del Impuesto ni equiparados a los mismos
por precepto legal, se consideran no sujetos al mismo, pero sin
perjuicio de que se instruya por la Oficina Liquidadora el oportu-
no expediente por fraude de Ley cuando el acto o contrato so-
metido a su calificación haya sido realizado con el propósito -
de eludir total o parcialmente el Impuesto, si es susceptible -
de producir el resultado equivalente al de otro hecho jurídico
sujeto a mayor gravamen tributario.

En estos casos, la Oficina Liquidadora instruirá de oficio
el oportuno expediente, con audiencia del interesado que, pre-
vio informe del Liquidador, se elevará por el Jefe de Hacienda
a la Diputación, junto con su propuesta, para que la Diputación
resuelva, cabiendo recurso contencioso-administrativo contra el
acuerdo dictado por ésta (art. 8 del RF).

Cuando en los actos o contratos medie alguna condición, su
calificación se hará con arreglo a las disposiciones del C.C. -
(art. 10 del RF) de tal modo que (3):

-
- (1). El art. 7.1 del TR también da esta misma norma, que supone
a su vez, recoger lo dispuesto en el art. 25 de la L.G.T.
 - (2). Por ejemplo, el art. 212 del RF donde se dice que cuando -
en un mismo documento se comprendan diversos conceptos su-
jetos al Impuesto separadamente en las Tarifas y no se es-
pecifique en dicho documento la parte del valor correspon-
diente a cada uno de ellos, se liquidarán todos aplicando
el tipo de gravamen que corresponde al concepto que lo ten-
ga más elevado.
 - (3). El mismo tratamiento da el art. 7.2 del TR a la condición
suspensiva y resolutoria:

- si la condición fuese suspensiva no se liquidará el Im--
puesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el -
aplazamiento de la liquidación en los libros de la Ofici--
na Liquidadora y por nota en el documento, a fin de que
se consigne dicha circunstancia en el Registro de la Pro--
piedad.
- si la condición fuese resolutoria se exigirá el Impuesto
a reserva de hacer la oportuna devolución cuando la con--
dición se cumpla.

Hay que tener también presente, a la luz del art. 10 del
RF, que en el contrato de compraventa con pacto de retro no -
hay derecho a la devolución de las cuotas satisfechas cuando -
se ejercite la retrocesión, y que toda adquisición de bienes y
derechos cuya efectividad se halle suspendida de derecho por -
la concurrencia de una condición, un término o cualquier otra
limitación se entenderá realizada el día en que desaparezca la
limitación (1)

Es importante esta última regla del art. 10 referente a
la existencia de limitaciones, porque es precisamente la fecha
en que las mismas desaparezcan, la que ha de tomarse como pun--
to de referencia para determinar el valor de los bienes y los
tipos aplicables.

2.2.- LA INEFICACIA JURIDICA DEL H.I.

Los arts. 22 y 23 del RF tratan, al igual que el art. 17
del TR, de la ineficacia jurídica del HI diciendo que cuando
se declare o reconozca judicial o administrativamente, por re--
solución firme, la nulidad, rescisión o resolución de un acto
o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de
lo que satisfizo por el Impuesto correspondiente siempre que
no hubiese producido efectos ~~lucrativos~~ y reclame la devolución
de las cuotas en el plazo de cinco años contados desde que la
resolución adquirió firmeza, no teniendo lugar la devolución -

(1). De igual forma se manifiesta el art. 9 del TR respecto a
- las limitaciones y el art. 17.6 respecto del pacto de re--
- tío en las compraventas.

en el caso de que el Impuesto se hubiese satisfecho mediante el empleo de efectos timbrados.

Se estimará que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las devoluciones recíprocas a que están obligados según preceptúa el art. - 1295 del C.C. (1).

En el caso de que el acto o contrato hubiese producido efectos lucrativos se rectificará la liquidación practicada, - tomando como BI el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos, atendiendo al tiempo que el acto o - contrato haya subsistido o al importe de la parte del precio - percibido cuando no sea posible estimar la existencia de un - usufructo, devolviendo al contribuyente la diferencia que resulte a su favor entre esa liquidación y la primitiva (2).

Como establece el art. 22.5 del RF no habrá lugar a devolución alguna, aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, cuando la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones asumidas por el contribuyente fiscalmente obligado al pago del Impuesto.

Tampoco procede la devolución de las cuotas satisfechas, cuando el contrato quede sin efecto por mutuo acuerdo de las - partes, considerándose éste como un nuevo acto sujeto a tributación (art. 23 del RF). En estos casos se equiparan al mutuo acuerdo, la avenencia en el acto de conciliación, el allanamiento total a la demanda y la confesión judicial del demandado que implique reconocimiento de los hechos determinantes de la ineficacia del contrato (3).

-
- (1). Este artículo establece que la rescisión obliga a la devolución de las cosas que fueron objeto del contrato con sus frutos y del precio con sus intereses. En consecuencia, solo podrá llevarse a efecto cuando el que lo haya pretendido pueda devolver aquello a que por su parte estuviese obligado. La rescisión no puede llevarse a efecto cuando las cosas objeto del contrato esten legalmente en poder de terceras personas que no han procedido de mala fe, pudiendo - en este caso reclamarse la indemnización de perjuicios al causante de la lesión.
 - (2). Si en alguno de todos los supuestos que hemos examinado no se hubiese aún ingresado el importe de la liquidación, la rectificación se hará utilizando el procedimiento que se sigue para la subsanación de errores.
 - (3). Lo mismo ocurre en el régimen común (art. 17.5 del TR) donde sin embargo, no se alude a la confesión judicial del demandado.

3.- SUJETO PASIVO.

Los define el art. 169 (contribuyentes) y el art. 170 y 171 del RF (responsables).

3.1.- CONTRIBUYENTES:

El art. 169 del RF dispone que son contribuyentes con independencia de las estipulaciones y pactos que las partes hayan establecido en contrario:

- en las transmisiones de bienes y derechos de todas clases y las de títulos-valores, derechos de suscripción y demás análogas, el que las adquiriera.
- en la constitución, reconocimiento, modificación, prórroga, y extinción de derechos reales, aquel a cuyo favor se realice el acto.
- en la proposición de hipoteca, quien deba satisfacer el precio convenido y, a falta de éste, el titular de la hipoteca que mejore de rango.
- en las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el art. 11 de la LH. el vendedor en el momento de la estipulación, y el propietario de la finca en el momento de la extinción.
- en la extinción de los derechos de uso y habitación, el usufructuario y de no existir éste, el nudo propietario.
- en la constitución, modificación, renovación y prórroga expresa de préstamos de cualquier naturaleza el prestatario y en la transmisión de las mismas, el adquirente.
- en la extinción de préstamos garantizados con prenda, hipoteca o anticresis, aquel en cuyo favor se realice la extinción de la garantía, y en la extinción de los préstamos representados por obligaciones, cédulas u otros títulos - análogos, la entidad o persona emisora.
- en la constitución, modificación y prórroga expresa de fianzas, el deudor afianzado, y en la extinción, el fiador.

- en los expedientes de dominio, actos para la inmatriculación de fincas en el Registro de la Propiedad o para la reanudación del tracto sucesivo, actos complementarios de documentos públicos o privados y certificaciones expedidas a los efectos del art. 206 de la LH el que los pramueva (1).
- en los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, la persona aucuyo favor se efectúe el reconocimiento.
- en la constitución y prórroga de arrendamiento, el arrendatario y en la subrogación y cesión de las mismas, el adquirente de los respectivos derechos (2).
- en la constitución y modificación de pensiones, el pensionista y en su transmisión el adquirente.
- en la constitución de concesiones, el concesionario y en su transmisión, el adquirente.
- en la constitución, prórroga, transformación y modificación de sociedades y en los aumentos de capital, la sociedad o entidad equiparada a la misma a estos efectos.
- en la disolución de sociedad y reducción del capital social, los socios, cotitulares o copartícipes de las entidades en cuestión.

El RF sigue prácticamente al art. 67 del TR aunque da una regulación más detallada que éste último, así por ejemplo, en en régimen foral se alude independientemente al caso de la proposición de hipoteca, condiciones resolutorias explícitas en las compraventas y a la extinción de los derechos de uso y habitación, puntos todos ellos que no contempla el TR de esta forma aislada.

Sin embargo, con el RF ocurre algo parecido a lo que ocurre con el TR en lo referente a las pensiones. El TR habla de

(1). Véase la nota (1) de la pág. 649.

(2). En los contratos de subarriendo se equiparan subarrendador y subarrendatario a arrendador y arrendatario, respectivamente, con lo cual se aplica la misma regla.

la constitución y modificación de pensiones, pero silencia los casos de prórroga y transmisión de los mismos que estan sujetos según el art. 54.7 del TR: "Constitución, modificación, prórroga y transmisión de pensiones por actos INTER VIVOS". El RF por su parte, declara sujetas la constitución, modificación y transmisión de pensiones, pero no alude al caso de la prórroga de las mismas (véase apartado 2 A) de este capítulo).

Así como en el régimen común opinamos que ante la inexplicable laguna del TR cabía pensar que la prórroga de pensiones - se asimilaba a la de derechos reales en cuyo caso sería contribuyente aquel a cuyo favor se realizasen estos actos y que la transmisión de pensiones era equiparable a la transmisión de bienes y derechos, con lo cual contribuyente será el que los adquiriese (1) en el régimen foral el problema queda resuelto en cuanto a la transmisión puesto que sujeto pasivo contribuyente es, como dice el RF el adquirente, pero se plantean dificultades con la prórroga.

Sin embargo, nos inclinamos por creer que al no estar recogida la prórroga de pensiones como un acto sujeto al Impuesto, - según el art. 73 del RF, hay que entender que está no sujeto al mismo ya que no parece lógico considerar esta figura incluida - en el caso de prórroga de toda clase de ~~derechos~~ derechos reales (en cuyo supuesto estaría sujeta) porque tal consideración no encaja en la forma detallada con que el RF regula el HI.

Precisamente por estar no sujeta al Impuesto la prórroga - de pensiones no se habla de la misma ni al tratar del contribuyente, ni al tratar de la BI como tendremos ocasión de ver más adelante.

3.2. RESPONSABLES:

El art. 170 del RF considera unos supuestos de responsables solidarios y el art. 171 uno de responsabilidad subsidiaria, con lo cual el RF se aparta de lo que dispone el TR, ya - que éste en sus arts. 68 y 69 solamente alude a supuestos de solida

(1). Vid. MUÑOZ BAÑOS, Cipriano: "Derecho Fiscal (Teoría)". Editorial ICAI, Madrid, 1974, pág. 260.

ridad (1).

A) Responsables solidarios:

Responden solidariamente del pago del Impuesto:

- los prestamistas si percibiesen total o parcialmente los intereses, el capital o la cosa prestada, sin exigir al prestatario, la justificación de haber sido satisfecho el Impuesto.
- el arrendador si percibe el primer plazo de la renta prestada sin exigir del arrendatario la justificación del pago del Impuesto.
- los promotores, administradores, directores, gerentes, gestores o liquidadores de sociedades en los supuestos de constitución, prórroga, transformación, modificación y disolución de los mismos, siempre que hayan intervenido en el acto sujeto y se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubieran entregado los bienes. Sin embargo, en la disolución y reducción de capital social es responsable la propia sociedad, que vendrá obligada, además, a abonar directamente el Impuesto sin perjuicio de exigir lo satisfecho a los socios.

B) Responsables subsidiarios.

Tiene tal carácter los copartícipes o cotitulares en los casos de cuentas en participación, compañías que según el art. 589 del C. de C. se presumen constituidas por los copropietarios de un buque, comunidades de bienes constituida para explotar un negocio mercantil o industrial y las comunidades de bienes constituidas por actos MORTIS CAUSA que durante mas de tres años explotan en régimen de indivisión negocios mercantiles o industriales del causante.

(1). El art. 69 del TR también hace responsable solidario al funcionario que autorizase el cambio del sujeto pasivo de cualquier impuesto, cuando tal cambio suponga una transmisión de bienes, derechos o acciones gravadas por el ITP.

4.- BASE IMPONIBLE.

El art. 16 del RF (1) establece que la BI es el verdadero - valor que los bienes y derechos tuviesen el día en que se celebró el contrato o se produjo el acto sujeto con deducción de las cargas o gravámenes de naturaleza perpetúa, temporal o redimible que afecten a los bienes y aparezcan directamente impuestos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, no teniendo la consideración de cargas deducibles las que contribuyan obligación personal del adquirente o las que, como las hipoteca y prendas, su pongan únicamente minoración del precio a satisfacer, pero no una disminución del valor de lo transmitido, y considerándose que las cargas o gravámenes son de tiempo ilimitado cuando en los documentos presentados a liquidación no conste de forma expresa la duración de los mismos. (2)

En las transmisiones a título oneroso se presumirá, en virtud del art. 17 del RF, que han sido rebajadas por los interesados para fijar el precio, todas las cargas que afecten a los mismos y, en consecuencia, para determinar la BI hay que adicionar a dicho precio el importe de las cargas que no sean deducibles, sal vo cuando los contratantes estipulen expresamente la deducción de las mismas del precio o el adquirente se reserve parte ^{de} éste para satisfacerlos. Todo ello supone que las hipotecas que hayan de que dar subsistentes se adicionaran al precio convenido para determinar la BI, aunque la adquisición se realice mediante subasta.

En las transmisiones que sean a título lucrativo se determinará la BI practicando las deducciones que vimos en el Impuesto de Sucesiones (apartado 4.2 del capítulo XIV), sin perjuicio de girar la liquidación que corresponda, en su caso, por la adjudicación en pago de deudas o de su asunción o para el pago de ellas (art. 18 del RF).

Cuando en los documentos presentados a liquidación no conste el valor de los bienes o derechos sujetos al Impuesto, los interesados deben acompañar una declaración jurada en la que expresen

(1). Véase el art. 8 del TR del ITP.

(2). Puede consultarse sobre este tema el artículo de JOSE MENENDEZ "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales INTER VIVOS" en RDF núm. 67, 1967, págs. 1853-1855.

dicho valor, sin perjuicio del derecho de la Oficina Liquidadora a fijarlo por los medios que tenga a su alcance, si los interesa dos no lo hiciesen.

En el caso de que el valor de los bienes y derechos viniese fijado en moneda extranjera, se determinará la BI mediante su - conversión en la unidad monetaria nacional, a los tipos de cambio oficial para la moneda de que se trate, y si fueran varios, se - tomará el más alto y en el caso de que el valor viniese fijado si multáneamente en moneda extranjera y nacional, la BI se determina por el mayor valor de las dos, o previa conversión, claro está, de la moneda extranjera en moneda nacional mediante el tipo de - cambio (1).

Para determinar con precisión cuál es la BI vamos a ir vien do los actos sujetos agrupándolos debidamente del modo siguiente:

4.1.- TRANSMISIONES.

En las transmisiones la BI está constituida por cada uno de los valores siguientes (art. 100 del RF):

- a) En las transmisiones onerosas de bienes y derechos, el va-
lor declarado por los interesados, salvo que el resultado
de la comprobación administrativa fuese superior.
- b) En la transmisión de vehículos de turismo ya matriculados,
la BI se determina de conformidad a los precios medios y -
porcentajes señalados en las Tablas que lleva como Anexo el
RF o las que en sustitución de éstas, fije la Diputación,
salvo cuando el automóvil de que se trate no esté incluido
en la Tabla o en el supuesto de que el sujeto pasivo no es
té conforme con la BI que resulte de aplicar dichas tablas
(2).
- c) En las transmisiones realizadas mediante subasta pública,
notarial, judicial o administrativa, el valor de los bienes
o derechos adquiridos, salvo que el derivado de la comproba

(1). La misma regla de este último caso se aplicará cuando el va-
lor se señale en moneda que tenga sobreprecio en el mercado
(art. 19.3 del RF).

(2). Véase este Anexo al final de este Capítulo.

ción fuese superior.

- d) En las transmisiones de títulos-valores, el valor efectivo que resulte de la cotización en Bolsa del día en que tenga lugar la adquisición si en él se hubiera cotizado, y, en su defecto, la del primer día inmediato anterior en que se hubieran cotejado dentro del trimestre precedente.
- Cuando los valores no estuviesen admitidos a cotización y su transmisión sea intervenida por Agente Mediador, el precio de mercado o el convenido por las partes.
 - Si la transmisión no está intervenida ni por Agente de Cambio y Bolsa ni por Corredor Oficial de Comercio, el resultante de capitalizar al tipo de interés legal el dividendo acordado repartir con cargo a los resultados del último ejercicio social o el de su valor teórico según valor debidamente comprobado, prevaleciendo a efectos del ITP el valor más alto de los dos.
- e) En la transmisión de bienes y derechos con cláusula de retro, el precio declarado por los contratantes si fuese igual o mayor de los 2/3 del valor comprobado de los mismos, prevaleciendo, en caso contrario, éste último.
- f) En la transmisión de créditos líquidos, aunque no puedan ser reclamados de inmediato, el valor total de los mismos independientemente del precio fijado para la transmisión.
- En la transmisión de créditos ~~ilíquidos~~ líquidos, servirá de BI la declaración que presenten al efecto los interesados y, en su defecto, la fijada por la Oficina Liquidadora.
- g) En la transmisión onerosa de derechos que a favor de cualquiera de los contratantes se deriven de un contrato de obras, servicio o suministro, la BI está constituida por el precio convenido por los contratantes, o el 6% del señalado a la prestación objeto del contrato que quedase pendiente de adjudicación.
- h) En los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, el valor de los bienes cuyo dominio se declare o reconozca.

- i) En los excesos de adjudicación y de aportación de bienes o derechos, el valor de dicho exceso, sin perjuicio de la liquidación que corresponda según su concepto por el resto.
- j) En los contratos de suministro, cualquiera que sea su duración, el valor de los bienes suministrados.
- k) En los contratos de obra con suministro de material, el importe total de la obra y de los materiales.
- k) En los traspasos de locales de negocio, el mayor valor que resulte de capitalizar al 2% la cuota del LF, o al 4%, la cuota media correspondiente a los beneficios del trimestre anterior satisfecha por el Impuesto Industrial o el de Sociedades, salvo que el declarado por los interesados fuese superior.
- l) En las aportaciones no dinerarias realizadas por los socios a las compañías, si estas satisfacen su contravalor poniendo en circulación acciones en cartera o en virtud de capital autorizado, el valor de los bienes o derechos aportados.
- m) En la adjudicación de bienes inmuebles que al disolverse las sociedades o producirse la reducción del capital social se hagan a alguno de los socios, si entre la aportación y la adjudicación media un plazo inferior a 3 años y el adjudicatario es un socio distinto del que aportó tales bienes, la BI es el valor de los bienes adjudicados.
- n) En la emisión de títulos que concedan participación en el capital de las Sociedades y no sean representativos de aportaciones de bienes o derechos a las mismas, conocidas con el nombre de cédulas o parte de fundador u otras análogas, servirá de BI la participación reconocida en el capital y cuando ésta no exista o no sea conocida, se estimará el valor de cada título como igual al de cada uno de los de mayor valor nominal enteramente liberados de la misma Sociedad.

Quando a dichos títulos se les reconozca unicamente el derecho a participar en el capital, se descontará, para hallar la BI. el 30% del valor determinado según hemos dicho.

- o) En la reducción de capital motivada por falta de pago de los dividendos pasivos, quedando en beneficio de la sociedad las cantidades percibidas a cuenta de las acciones, la BI será el importe de dichas cantidades.
- p) En los contratos de aprovechamientos forestales, el valor declarado por los interesados como importe del aprovechamiento.
- q) En las dotes que se constituyan abonando una renta anual como frutos o intereses del capital de la misma conforme al art. 1342 del C.C. servirá de BI el capital si se hubiese declarado y fuese igual o mayor que la capitalización al 4% de la renta anual.
- r) En las adjudicaciones que se efectuen a los cónyuges en pago de las aportaciones efectuadas a la sociedad conyugal cuando se les adjudiquen bienes distintos a los aportados y en las adjudicaciones que se les efectúen en pago de gananciales al disolverse la sociedad, el valor de los bienes adjudicados.

4.2.- DERECHOS REALES.

En los derechos reales tenemos las siguientes BI (art. 102 a 111 del RF):

- a) En la prenda, hipoteca y anticresis, el total importe de la obligación o capital garantizado con inclusión de las sumas que se originen por intereses, indemnizaciones, - pena por incumplimiento u otro concepto análogo (1).
- b) En la transmisión de los derechos de prenda, hipoteca o anticresis así como en las condiciones resolutorias explícitas, constituirá la BI únicamente el importe de la obligación principal garantizada.

(1). Cuando los interesados no hiciesen constar de forma expresa la suma que el derecho real de garantía asegura en concepto de intereses, se computaran tres anualidades y el tipo de interés será el legal si no hubiese pacto sobre el mismo o el convenido fuese inferior (pues así lo dispone el art. 110.2 del RF).

- c) En la extinción parcial de los derechos citados, la BI es la parte del capital y obligaciones accesorias a que corresponde la extinción.
- d) En los casos de modificación de prenda por ampliación de las obligaciones garantizadas, el importe de las nuevas obligaciones con inclusión de las accesorias:
- cuando se sustituyan totalmente los bienes en que consiste la prenda, la BI será el importe total de la obligación garantizada.
 - cuando tales bienes se sustituyan parcialmente, la BI será la parte proporcional de la BI fijada en el momento de su constitución que representen los bienes instituidos en relación a la totalidad de efectos a la obligación.
- e) En la distribución de hipoteca entre las diversas partes, pisos o locales en que se divide el inmueble gravado, la BI está constituida por el capital objeto de la distribución.
- en los supuestos de nueva distribución o señalamiento de capital de la carga entre las diversas fincas afectadas, la sustitución de unas por otras, la reducción a una o varias fincas del derecho que gravitaba sobre el mayor número o la liberación de parte de ella en el caso de ser una sola, la BI será el capital que represente la parte del gravamen que se libere a la finca o fincas, más el mayor gravamen si se impusiese en el resto de la misma o en otra u otras, sin que, en ningún caso la BI pueda exceder del valor total de la obligación garantizada.
 - en la cancelación parcial de hipoteca sirve de BI la parte del capital y de las obligaciones accesorias a que corresponda la cancelación parcial.
 - en la ~~posposición~~ de hipoteca la BI será el precio convenido y a falta de éste, o si fuese menor, el 5% del importe de la obligación garantizada por la hipoteca que mejore de rango.

- f) Cuando los contratantes haciendo uso de la facultad que les confiere el art. 1885 del C.C. estipulen la compensación de interés de la deuda con los frutos de la finca dada en anticresis, se calculará el importe de aquellos en cada año, por igual cantidad que el líquido imponible con que figure amillarada la finca o la renta líquida que tenga asignada la misma en el Catastro, sirviendo de BI el capital de la deuda más la suma que por dicho cálculo resulte y que importen los intereses en el número de años que deba subsistir el contrato, y si no mediase plazo, - se calculará tomando una duración de 10 años.
- g) En la constitución, reconocimiento, modificación, subrogación, transmisión o extensión por contrato, acto judicial o administrativo de los derechos reales no comprendidos en los apartados anteriores (1) se fijará la BI por el capital, precio o valor que las partes consignent, si fuese igual o mayor que el que resulte de capitalizar al 4% la renta o pensión anual o ésta si aquel fuese menor.
- h) En los derechos de usufructo, uso y habitación y nuda propiedad, en los cuales la BI será el valor declarado por - los interesados, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Para valorar estos derechos se han de tener en cuenta las siguientes reglas:

- en los usufructos temporales, el valor de los mismos - se estimará proporcional al valor total de los bienes sobre los que recaiga, según su duración, a razón de un 10% hasta los cinco años inclusive, y por cada año más, se aumentará la estimación en un 2% del valor total de dichos bienes, sin que en ningún caso, exceda del 70% de éste último valor.
- en los usufructos vitalicios el valor del usufructo se fijará en un 70% del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente con veinte o menos años dismi-

(1). Excepto el usufructo, uso y habitación y nuda propiedad - que veremos en el apartado h) siguiente.

nuyendose en una unidad el expresado porcentaje por cada año que supere los 20 y, sin que en ningún caso, este pueda ser inferior al 10% del valor total de los bienes.

Es decir que se aplicarían las siguientes escalas (1):

Usufructo temporal

5 años	10%
- 6 años	12%
- 7 años	14%
- 8 años	16%
- 9 años	18%
10 años	20%
- 11 años ...	22%
- 12 años ...	24%
- 13 años ...	26%
- 14 años ...	28%
15 años	30%
- 16 años ...	32%
- 17 años ...	34%
- 18 años ...	36%
- 19 años ...	38%
20 años	40%
- 21 años ...	42%
- 22 años ...	44%
- 23 años ...	46%
- 24 años ...	48%
25 años	50%
- 26 años ...	52%
- 27 años ...	54%
- 28 años ...	56%
- 29 años ...	58%

Usufructo vitalicio

Hasta 20 años	70%
- 21 años	69%
- 22 años	68%
- 23 años	67%
- 24 años	66%
- 25 años	65%
- 26 años	64%
- 27 años	63%
- 28 años	62%
- 29 años	61%
30 años	60%
- 31 años	59%
- 32 años	58%
- 33 años	57%
- 34 años	56%
- 35 años	55%
- 36 años	54%
- 37 años	53%
- 38 años	52%
- 39 años	51%
40 años	50%
- 41 años	49%
- 42 años	48%
- 43 años	47%
- 44 años	46%
- 45 años	45%
- 46 años	44%
- 47 años	43%
- 48 años	42%
- 49 años	41%

(1). Estas escalas son las mismas del régimen común (véase el

Usufructo temporal

30 años	60%
- 31 años	62%
- 32 años	64%
- 33 años	66%
- 34 años	68%
35 años	70%

Usufructo vitalicio

50 años	40%
- 51 años	39%
- 52 años	38%
- 53 años	37%
- 54 años	36%
- 55 años	35%
- 56 años	34%
- 57 años	33%
- 58 años	32%
- 59 años	31%
60 años	30%
- 61 años	29%
- 62 años	28%
- 63 años	27%
- 64 años	26%
- 65 años	25%
- 66 años	24%
- 67 años	23%
- 68 años	22%
- 69 años	21%
70 años	20%
- 71 años	19%
- 72 años	18%
- 73 años	17%
- 74 años	16%
- 75 años	15%
- 76 años	14%
- 77 años	13%
- 78 años	12%
- 79 años	11%
80 años	10%

art. 70.10 del IR del Impuesto.

- el valor de los derechos reales de uso y habitación - será el resultado de aplicar al 75% del valor de los bienes sobre los que fueron constituidas las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios según proceda.
- el valor de la nuda propiedad se estima siempre por la diferencia entre el valor del usufructo, uso o habitación determinado según las reglas correspondientes y el valor total de los bienes sobre los que recaen dichas deudas (1).

4.3.- PRESTAMOS.

En los préstamos tenemos los casos siguientes (arts. 112 a 115 del RF):

- a) En los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario y en los garantizados con fianza, así como en los reconocimientos de deuda, la BI será el capital de la obligación.
- b) En las cuentas de crédito, el capital que hubiese sido utilizado por el prestatario, entendiéndose por capital utilizado el mayor saldo deudor que hubiese arrojado la cuenta en el período de su vigencia.
- c) En los préstamos, reconocimiento de deuda, depósito retribuido y las cuentas de crédito que se garanticen por medio de prenda o hipoteca, la BI será el valor de la obligación o total capital garantizado con inclusión de las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, pena por incumplimiento u otro concepto análogo (2)
- d) En los préstamos representados por obligaciones, cédulas u otros títulos análogos, el valor nominal de los mismos

-
- (1). En los usufructos vitalicios que a su vez sean temporales, la nuda propiedad se valora aplicando aquella de las reglas enunciadas que le atribuye menos valor.
 - (2). Si no constase de forma expresa el importe de la cantidad asignada en concepto de intereses, se computaran tres anualidades (art. 115.4 del RF).

salvo cuando esten garantizados por prenda o hipoteca en cuyo caso servirá de BI el total capital garantizado.

4.4.- FIANZAS.

En las fianzas servirá de BI (arts. 116 a 118 del RF):

- en la constitución, prórroga o extensión de fianzas, el valor de la obligación garantizada.
- en la modificación de fianzas, cuando se amplien las obligaciones garantizadas, el valor de las nuevas obligaciones a que la ampliación se refiera y si se sustituye la persona del fiador en la totalidad o parte de las obligaciones afianzadas, el valor de la totalidad o parte de las obligaciones afectadas por la sustitución.

4.5.- EXPEDIENTES DE DOMINIO.

En los expedientes de dominio, actas de notoriedad, actas complementarias de documentos públicos o privados y certificaciones a que se refiere el art. 206 de la LH, sirve de BI el valor comprobado de los bienes a que se refieran, salvo que el declarado por los interesados fuera mayor (art. 119 a 123 del RF).

4.6.- ARRENDAMIENTOS.

En los arrendamientos servirá de BI (art. 124 a 130 del RF):

- a) en la constitución y prórroga de los contratos de arrendamiento y subarriendo, la cantidad que resulte de multiplicar la renta anual convenida por el número de años de duración del contrato o de su prórroga, según los casos.
- b) en la subrogación de los contratos de arrendamiento y subarriendo, la cantidad que resulte de deducir de la cifra obtenida aplicando la regla anterior, la base que -

hubiese prevalecido en la liquidación de la constitución o prórroga del contrato.

- c) en la cesión de contratos de arrendamiento de bienes y aprovechamiento, el precio declarado por los interesados, sin perjuicio de la comprobación administrativa.
- d) en la constitución y prórroga de los contratos de aparcería de fincas rústicas, la mitad de la renta catastral multiplicada por el número de años de duración del contrato o de su prórroga, según los casos.

En la constitución y prórroga de los contratos de arrendamiento de establecimientos fabriles o industriales, la cantidad que resulte de multiplicar la mitad del beneficio medio obtenido en el bienio anterior por el número de años de duración del contrato o de su prórroga.

- e) En los casos de subrogación y cesión de los contratos de aparcería la BI se determina igual que en los casos de subrogación y cesión de los contratos que hemos visto en los apartados b) y c) respectivamente.

4.7.- PENSIONES.

En las pensiones servirá de BI (arts. 131 a 134 del RF):

- en la constitución y transmisión de pensiones, el valor de las mismas, para cuya determinación se capitalizará una anualidad al 4% tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas de valoración del usufructo (véase apartado 4.2 h) de este capítulo) corresponda a la edad del pensionista o a la duración de la pensión, según sea esta vitalicia o temporal.
- en la modificación de pensiones, la diferencia entre el capital inicial y el correspondiente a la pensión modificada, determinándose ambos capitales según se ha dicho - en el apartado anterior referente a la constitución y transmisión de pensiones.

4.8.- CONCESIONES ADMINISTRATIVAS.

En las concesiones administrativas tenemos varios casos (arts. 135 a 138 del RF):

- a) En los de obras y servicios, la BI será el importe del presupuesto de gastos en que se calcule la obra que haya de realizarse o las de instalación del servicio.
- b) en las de minas, la BI se obtiene capitalizando al 3% - el cánón de superficie.
- c) en las de aprovechamientos de aguas, capitalizando al 3% el cánón que se fije.
- d) en las de cultivo u otra clase de aprovechamientos forestales, sirve de BI el valor que se les señale a la renta o pensión anual que se establezca multiplicada por el número de años de duración de la concesión y si no constase éste, el resultado de su capitalización al 4%.

En su defecto servirá de BI el resultado de multiplicar el número de años de la concesión por la cifra que figure en el Catastro como beneficio del cultivo, o rendimiento de la explotación, o 1/3 del líquido asignado a la finca en los amillaramientos, y si la concesión tuviera plazo determinado de duración, el resultado de capitalizar al 4% una u otra de las indicadas cifras, según los casos.

- e) en las de aprovechamiento de aguas para la producción de energía eléctrica o fuerza motriz, la que resulte de multiplicar el número de C.V. concedidos por el valor unitario que corresponde a tenor de la siguiente escala (1):

(1). En todas las escalas a que se refiere el RF en las concesiones administrativas se han reproducido las que esta-blecien para el régimen común el Reglamento de Derechos Reales de 1959 (véase el art. 17 de dicho Reglamento).

<u>Potencia calculada del salto</u>			<u>Valor unitario por C.V.</u>	
Hasta	50 CV		.....	317
De	51 CV	a 100 CV	.....	267
De	101 CV	a 500 CV	.....	227
De	501 CV	a 1.000 CV	.....	222
De	1.001 CV	a 5.000 CV	.....	218
De	5.001 CV	a 10.000 CV	.....	210
De	10.001 CV	a 20.000 CV	.....	200
De	20.001 CV	a 40.000 CV	.....	180
De	40.001 CV	a 100.000 CV	.....	170
De	100.001 CV	a 200.000 CV	.....	160
De	200.001 CV	en adelante	.....	150

f) en las de transporte de energía eléctrica, el resultado de multiplicar el número de kilómetros de la línea por el índice que a la tensión y clase de la instalación corresponde, con arreglo a la siguiente escala:

<u>Tensión KV.</u>	<u>Tensión en Simplex</u>	<u>Tensión en Duplex</u>
Hasta 3	75	110
De 3 hasta 10	250	340
De 10 " 15	375	520
De 15 " 30	745	1.025
De 30 " 45	1.105	1.535
De 45 " 66	1.625	2.150
De 66 " 110	2.705	3.750
De 110 " 130	3.250	4.500
De 132 " 220	5.415	7.500

g) en aquellas concesiones en que no resulten aplicables estas reglas recogidas en todos los apartados anteriores, la BI estará constituida por el valor fijado en el expediente administrativo de la entidad otorgante y en su defecto, el declarado por los interesados.

- h) en la transmisión de concesiones mineras servirá de BI el valor declarado por los interesados si fuera igual o mayor que el obtenido capitalizando al 3% el cánon de superficie.
- i) en la transmisión de concesiones administrativas de transporte de energía eléctrica o fuerza motriz con sus tendidos, obras e instalaciones ya construidas, la BI será la cantidad resultante de multiplicar el número de kilómetros de la línea de transporte por el índice que a la tensión y clase de instalación corresponda, según la siguiente escala:

<u>Tensión KV.</u>				<u>Tensión en Simplex</u>		<u>Tensión en Duplex</u>
Hasta	3	.....	3.000	.....	4.335	
De 3 hasta	10	.....	10.000	.....	13.665	
De 10 "	15	.....	15.000	.....	20.665	
De 15 "	30	.....	29.665	.....	41.000	
De 30 "	45	.....	44.335	.....	61.335	
De 45 "	66	.....	65.000	.....	90.000	
De 66 "	110	.....	108.335	.....	150.000	
De 110 "	132	.....	130.000	.....	180.000	
De 132 "	220	.....	216.665	.....	300.000	

4.9.- SOCIEDADES.

En el supuesto de las sociedades tenemos las siguientes BI. (arts. 139 a 155 del RF):

A) En la constitución de sociedades y en el aumento de capital social, el valor de los bienes o derechos aportados por los socios:

- en los aumentos de capital de sociedades cuyas acciones se coticen en Bolsa por encima de la par, en el único o primer desembolso que se efectúe, la BI se incrementará en $\frac{1}{3}$ de la plusvalía de las nuevas acciones. Dicha plusvalía vendrá fijada por el cociente que resulte de dividir la diferencia entre el valor efectivo de los nuevos títulos emitidos y el nominal de éstos por el mismo coeficiente que se hubiese -

multiplicado el capital social como consecuencia del aumento acordado, deduciendo del resultado obtenido, en su caso, las primas exigidas o exigibles. El valor efectivo de los nuevos títulos emitidos se fijará atendiendo al que resulte de aplicar la cotización media de los títulos anteriores durante el trimestre que precedió a la fecha de adopción del acuerdo de la ampliación (1).

- en los casos en que la ampliación de capital se verifique con cargo a reservas, plusvalías o beneficios no repartidos y, en su caso, por la conversión de obligaciones en acciones, la BI estará constituida por el importe de dichas reservas, plusvalías, beneficios u obligaciones.
- en la emisión de títulos que concedan participación en el capital de la Sociedad y no sean representativos de bienes o derechos a la misma (es decir, cédulas o partes de fundador) servirá de BI la participación reconocida en el capital y cuando ésta no exista o no sea conocida, se estimará el valor de cada título como igual al de cada uno de los de mayor valor nominal enteramente liberados de la misma Sociedad. Cuando a tales títulos solo se les reconozca derecho a participar en los beneficios la BI se determinará descontando el 30% del valor que resulte aplicando la regla anterior.

- b) en la fusión de Sociedades mediante la absorción de una por otra, la BI está formada por el haber líquido que las sociedades anexionadas tuvieran el día en que se adopte el acuerdo, y cuando la fusión se realice mediante la creación de una nueva Sociedad en la que se integren otras ya existentes, la suma del haber líquido de las sociedades fusionadas en la fecha en que se adopte el acuerdo.

-
- (1). La plusvalía por título que se incorpora a la BI es la siguiente:

Plusvalía= $\frac{\text{Valor efectivo de los títulos según cotización media trimestral} - \text{Valor Nominal de los propios títulos (acciones previamente circulantes)}}{\text{Importe del capital social ya ampliado}}$

$\frac{\text{Importe del capital social antes de la ampliación}}{\text{Importe del capital social ya ampliado}}$

Véase con unos ejemplos, el planteamiento que da ALBIÑANA a este tema, en su obra "Sistema Fiscal...." cit.pág. 634 y ss.

Si el haber líquido de la sociedad absorbida o de las - integradas en la nueva fuese inferior al valor de las acciones o títulos de participación entregados a cambio del mismo, servirá de BI el valor de dichas acciones o participaciones (1).

- c) cuando la reducción del capital conlleve devolución o entrega de bienes o cantidades, a los socios, constituirá - la BI el valor de dichos bienes o el total importe de las cantidades devueltas.

Si la reducción se produce por adquisición de la sociedad de sus propias acciones, la BI será el valor de los - títulos amortizados.

- d) en la prórroga, modificación y transformación de sociedades, el haber líquido que la misma tuviese el día en que se adopte el acuerdo (2).

Si la modificación de la sociedad, tratándose de las S.A., responde a una alteración sustancial de los derechos políticos o económicos de los socios, se tomará por BI el valor de las acciones a las que afecte la alteración.

- e) en la disolución de sociedades servirá de BI el valor de los bienes o derechos que se adjudiquen a los socios, - siempre que se acompañe el Balance para practicar la liquidación pertinente por el haber líquido o se hiciese adjudicación expresa del capital a los socios o a terceras personas. En los demás casos la BI está formada por el - doble del capital nominal, sin perjuicio de las rectificaciones que procedan en beneficio, exclusivamente de Tesorería de Provincia.

-
- (1). Tal y como señala el art. 152.2 del RF al documento en que se haga constar la fusión debe acompañarse el Inventario y Balance de la sociedad absorbida o de las integrantes de - la nueva, según los casos, en la fecha del acuerdo. En caso contrario, se liquidará el Impuesto sobre el capital nominal, sin perjuicio del derecho de la Diputación para exigir declaración del total activo y liquidar solo éste cuando exceda del capital.
- (2). A efecto de liquidar el Impuesto, es necesario que se presente el Inventario y el Balance de la Sociedad en el día en que se tomó el acuerdo.

No debemos terminar el tratamiento de la BI en el caso de las sociedades, sin olvidar a lo dispuesto en el art. 155 del RF, según el cual las sociedades constituidas o domiciliadas en Alava están obligadas a contribuir por el ITP por la parte del capital que destinen a operar en territorio alavés. A tal fin, estas Sociedades deben presentar en la Oficina Liquidadora Central de la Diputación, antes de incluirse en el Registro Mercantil correspondiente, una certificación del acuerdo en el que se exprese la parte del capital que destinan a operar en Alava, sirviendo dicha cifra de BI para la liquidación por el concepto de constitución. Igual requisito deben cumplir cuando se produzca aumento de la parte del capital destinado a operar en Alava liquidándose el I.T.P. por tal concepto, sobre el incremento acordado.

Cuando en este tipo de sociedades, la BI esté constituida por el haber líquido, deberán presentar una copia del Balance - en la fecha en que se adopte el acuerdo correspondiente, en el que deberá constar el capital social y la parte del mismo destinada a operar en territorio alavés, sirviendo de BI la parte - proporcional del haber social líquido que corresponda a la cifra del capital destinado a operar en Alava.

5.- BASE LIQUIDABLE.

El art. 156 del RF establece que la BI estará constituida por el resultado de practicar en la BI las reducciones que procedan y que enseguida analizaremos.

Con esto podemos observar una distinción entre el régimen común y el foral, ya que en el primero, aunque se habla de deducciones en la BI no se atribuye a dicha diferencia el carácter de BL, por lo que puede establecerse que en el régimen común la BI y la BL coinciden plenamente. Sin embargo, en el régimen foral se delimitan perfectamente ambos aspectos habiendo por un lado una BI calculada según las reglas del apartado ~~anterior~~, y por otro una BL que se obtiene practicando en la BI las reducciones siguientes (1):

-
- (1). Igual ocurre con el Impuesto de Sucesiones donde en el régimen foral cabe distinguir BI y BL mientras que tal distinción no procede en el régimen común (véase el apartado 5 del capítulo XIV).

a) Deducciones del 75% en:

- las transmisiones de terrenos con destino a cualquier concesión administrativa de carácter temporal que se verifiquen en virtud de la Ley de Expropiación Forzosa, aun cuando tenga lugar por convenios particulares que hagan innecesarios los trámites de dicha Ley, siempre que las concesiones, así como los terrenos transmitidos y las obras construídas sobre ellos hayan de revertir a la entidad que las otorgó.
- la redención de Capellanías y cargas eclesiásticas, Patronatos, Memorias y Obras Pías que se realicen con arreglo al acuerdo que se celebre con la Santa Sede en cumplimiento de lo convenido en el art. XII del vigente Concordato.
- las pensiones, gratificaciones, jubilaciones, viudedades y orfandades concedidas por Sociedades Corporaciones o Asociaciones que no sean de carácter mutuo, a sus empleados y familias de estos y que no se incluyan entre las exenciones (1).
- las cantidades que excedan de 500.000 ptas. y que, al fallecimiento de sus empleados, satisfagan las empresas al cónyuge ascendiente, ascendientes o descendientes legítimos, naturales o adoptivos de dichos empleados fallecidos y las que los Organismos Públicos satisfagan a los mismos familiares de su personal contratado que no reúna la condición de funcionario público de carrera.

(1). El art. 28 del RF establece que estaran exentas del ITP - las entregas de cantidades en dinero de curso legal que - constituyan precio de bienes de todas clases, las que se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o de indemnizaciones y las que se efectuen en pago de deudas o de su asunción o para pago de ellas. También estan excluídas en la exención las cantidades que las empresas y sociedades abonen a sus empleados por cesar en el servicio activo y en virtud de la correspondiente reglamentación - laboral, ya sean cantidades fijas o periódicas, y las que se abonen a los interesados por razón de accidente de - trabajo.

- las adquisiciones de tierras que se efectuen en la Comarca del Noroeste de Alava, definida en el art. 2º del Decreto 2887/74, de 30 de agosto, con destino a la formación de explotaciones agrarias que reúnan las condiciones técnicas y estructurales, adecuadas según el referido Decreto, lo que se acreditará ante la Oficina Liquidadora mediante certificación expedida por el Ingeniero Director de Agricultura y Ganadería de la Excma. Diputación (1).

b) Reducciones del 50%:

- la primera transmisión de vehículos pertenecientes a las empresas destinadas al alquiler de turismos sin conductor y que estas hayan destinado a dicha finalidad, como mínimo durante un año.
- la modificación de S.A., cuando se produzca en virtud de la conversión de las acciones circulantes que entrañe alteración sustancial de los derechos y obligaciones del tenedor de las acciones o de las entidades emisoras.
- los contratos de arrendamiento protegidos de fincas rústicas.
- las transmisiones de viviendas como consecuencia del ejercicio de los derechos a que se refiere el art. 19 de la Ley de 22 de julio de 1958 (2) debiendo acreditar en este sentido, la concesión a favor del inquilino de los préstamos especificados en la mencionada Ley.

(1). Esta reducción se concede únicamente hasta el 31 de diciembre de 1980 (véase el art. 157, 1º 5º, del RF y la Disposición Transitoria 2ª de dicho RF).

(2). Se trata de la Ley de Préstamos a inquilinos y en el párrafo 2º del art. 19 se alude a que "la adquisición de viviendas como consecuencia de los ejercicios de los derechos que otorga la presente Ley o los de tanteo y retracto, será bonificada con un 50%". Los derechos a los que se refiere esta Ley son, pues, los de tanteo y retracto y además el relativo a la opción de compra, que en el art. 2 y ss. se otorga al inquilino a quien se hubiese practicado el requerimiento fehaciente de denegación de prórroga conforme al art. 65 de la Ley de Arrendamientos Urbanos.

- la transmisión y los demás actos y contratos comprendidos en el art. 11 del Decreto de 25 de marzo de 1955, sobre construcción de centros docentes declarados de interés social siempre que se observen los requisitos previstos en dicha disposición (1).
 - la transmisión de las obligaciones emitidas por la Diputación Foral de Alava y Entidades Locales alavesas.
- c) Reducciones del 40% (que han de ser reconocidas en todo caso por la Diputación) en los siguientes supuestos:
- la constitución, aumento de capital, prórroga, modificación y transformación de las sociedades de inversión mobiliaria de capital fijo que cumplan las condiciones determinadas por la Diputación Foral de Alava.
 - la prórroga, modificación que no sea de capital, y transformación de las sociedades de inversión mobiliaria de capital variable y de los fondos de inversión que cumplan las condiciones fijadas por la Diputación.
 - la constitución, ampliación de capital, modificación y transformación de sociedades inmobiliarias a que se refiere el art. 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940.

(1). El art. 11 del Decreto de 25 de marzo de 1955 alude a los siguientes actos y contratos:

- los contratos celebrados para la adquisición de terrenos necesarios para construir o ampliar las instalaciones de Centros Docentes.
- los contratos para la construcción celebrados por personas que han obtenido la declaración de interés social del proyecto.
- los contratos de préstamo de cualquier clase, y la constitución de hipotecas, así como la cancelación de ambos préstamos e hipotecas.
- la emisión de cédulas u obligaciones, sean o no hipotecarias y su amortización.
- la concesión de anticipos hechos por las Entidades Oficiales y paraestatales.
- los contratos de suministro de materiales y los de prestación de servicios.
- las herencias, legados, donativos o subvenciones a favor de dichos Centros.

Esta reducción tendrá carácter provisional y condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos por las disposiciones vigentes para esta clase de sociedades, quedando sin efecto por el incumplimiento de cualquiera de estos requisitos que deberán acreditarse ante la Oficina Liquidadora cada cuatro años (1).

d) Reducciones del 25%:

La constitución y extinción de las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las ventas, cuando se constituyan sobre las mismas fincas vendidas.

e) Reducciones especiales:

El art. 158 del RF dice que podrán gozar de una reducción en la BI, en la forma y cuantía que expresamente acuerde la Diputación, sin exceder nunca del 95%.:

- los actos de constitución y aumento de capital de las sociedades concesionarias de autopistas, el otorgamiento de la concesión y la formalización del contrato, la constitución, modificación y cancelación de préstamos (incluso los representados por obligaciones) siempre que el importe de los mismos se aplique a alguno de los conceptos que integran la inversión total de la autopista y las transmisiones de terrenos con destino a la concesión.
- las aportaciones a sociedades que ejerzan una industria declarada de interés preferente y los actos y contratos relativos a empréstitos que emitan las empresas españolas, los préstamos que las mismas concierten con organismos in-

-
- los contratos que transfieran el dominio de los bienes afectos a estos Centros mientras continúen adscritos a dicha finalidad.

(1). La Ley de 16 de diciembre de 1940 establece en su art. 38 una exención referida al Impuesto sobre Emisión de valores mobiliarios de las Sociedades que se dedicasen exclusivamente a la adquisición o construcción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo. El Decreto 1439/65, de 20 de mayo adaptó la exención al sistema fiscal vigente desde 1964 en la forma de bonificación del 40% en el ITP (Puede consultarse en este sentido la Circular nº 6/1967 de la Dirección General de lo Contencioso del Estado).

ternacionales o con Bancos o Instituciones Financieras cuando los fondos obtenidos se destinen a financiar in versiones reales nuevas en actividades de interés pre-ferente para el desarrollo económico o destinadas a la enseñanza, investigación o fines asistenciales.

6.- CUOTA TRIBUTARIA.

La cuota tributaria se obtiene aplicando a la BL los tipos que vienen recogidos en las Tarifas del Impuesto.

El art. 21 del RF establece que cuando en el mismo acto o contrato se transmitan bienes inmuebles, muebles y derechos sin especificar la parte del precio que corresponde a cada uno de ellos se aplicará el tipo de gravamen correspondiente a los inmuebles y añade en su número 2º que cuando en un mismo documento se comprendan diversos conceptos sujetos al Impuesto separadamente en las Tarifas sin que se especifique en el mismo las partes del valor correspondiente a cada uno, se liquidaran todos ellos aplicando el tipo de gravamen que corresponda al concepto del que lo tenga más elevado. Todo esto supone una aplicación en el régimen foral de lo que para el régimen común establece el art. 12 del TR.

Vamos a ir viendo cuáles son las Tarifas aplicables, señalando junto al tipo impositivo que se utiliza en el régimen foral el que se aplica en el régimen común, a efectos de irlos comparando (1).

A) Transmisiones:	<u>Regimen Foral</u>	<u>Régimen común</u>
Número 1.- La transmisión a título oneroso de toda clase de bienes inmuebles	6%	7,40%
Número 2.- La transmisión a título oneroso de toda clase de bienes muebles o semovientes, y de toda clase de créditos y derechos no sujetos específicamente a tributación por otro número de la Tarifa	3%	4%

(1). Debemos advertir que los números de las Tarifas no coinciden en ambos regímenes, por lo que la comparación es solo en cuanto a los tipos aplicables y no en cuanto al número de la Tarifa.

	<u>Régimen Foral</u>	<u>Régimen común</u>
Número 3.- La transmisión por escritura pública, documento judicial o administrativo de toda clase de obligaciones, cédulas acciones, derechos de suscripción preferente, participaciones sociales y demás títulos análogos	2%	(1)

Número 4.- La transmisión intervenida por Corredor Oficial de Comercio - de acciones y sus derechos de suscripción preferente, así - como de obligaciones y efectos públicos, si unos y otros están admitidos a cotización oficial en Bolsa, mediante su reintegro con timbres móviles, según la siguiente escala (que es idéntica a la del régimen común)

Hasta	5.000 ptas.	5 ptas.
De	5.00,001 ptas. a 30.000 ..	25 ptas.
De	30.000,01 ptas. a 150.000 ..	125 ptas.
De	150.000,01 ptas. a 250.000 ..	250 ptas.
De	250.000,01 ptas. a 500.000 ..	500 ptas.
De	500.000,01 ptas. a 1.000.000 ..	1.000 ptas.

Exceso: Diez pesetas por diez mil o fracción.

Número 5.- La transmisión, intervenida por Corredor Oficial de Comercio, - de los títulos y derechos a que se refiere el número anterior si no están admitidos a cotización oficial en Bolsa, mediante su reintegro con timbres móviles, según la escala siguiente (que también coincide con la del régimen común, salvo en lo referente al exceso).

(1). Este supuesto no lo contemplan las Tarifas del Impuesto que se aplican en territorio común.

		<u>Régimen Foral</u>	<u>Régimen común</u>
Hasta	5.000,01 ptas.	25 ptas.	
De	5.000,01 ptas. a 30.000 ..	175 ptas.	
De	30.000,01 ptas. a 150.000 ..	625 ptas.	
De	150.000,01 ptas. a 250.000 ..	1.250 ptas.	
De	250.000,01 ptas. a 500.000 ..	2.500 ptas.	
De	500.000,01 ptas. al.000.000 ..	5.000 ptas.	

Exceso: Quince pesetas por diez mil o fracción (1).

Número 6.- Las adjudicaciones que se - efectuen a los cónyuges en pago de las aportaciones - efectuadas a la Sociedad - conyugal cuando se les adju- diquen bienes distintos de los aportados y las adjudi- caciones que a los mismos - se hagan en pago de ganan- cias al disolverse la so- ciedad conyugal	0,50%	(2)
--	-------	-----

B) Derechos Reales:

Número 7.- La constitución, reonocimien- to, modificación, prórroga, transmisión y extinción de - toda clase de derechos reales constituidos sobre bienes in- muebles, con excepción de los de hipotecas y anticresis ...	6%	7,40%
Número 8.- La constitución, reonocimien- to, modificación, prórroga, - transmisión y extinción de de- rechos reales sobre bienes - muebles, excepto los de prenda e hipoteca mobiliaria	3%	4%
Número 9.- La constitución, modificación, transmisión y extinción de los derechos de hipoteca inmobilia- ria y mobiliaria, prenda y an- ticresis	1,10%	1,90%

(1). En el régimen común 50 ptas. por diez mil o fracción
(véase el número 10 Bis de la Tarifa del ITP).

(2). Este caso no lo contemplan las Tarifas aplicables en
territorio común.

	<u>Régimen Foral</u>	<u>Régimen común</u>
C) Préstamos:		
Número 10.- La constitución, modificación, - prórroga expresa renovación y - transmisión de préstamos sin - otra garantía que la personal del prestatario	0,80%	1,10%
Número 11.- La constitución, modificación pró- rroga expresa, transmisión y extin- ción de préstamos garantizados - con prenda, hipoteca o anticresis.	1,10%	1,90%
Número 12.- La constitución, modificación, reco- nocimiento, prórroga expresa y trans- misión de préstamos garantizados - por medio de fianza	1,00%	1,40%
Número 13.- La constitución, modificación, pró- rroga expresa y la cancelación, - amortización y extinción de prés- tamos representados por obligacio- nes simples, cédulas y otros títu- los análogos	2,70%	2,70%
Número 14.- Los mismos actos a que se refiere el número anterior cuando las obli- gaciones, cédulas u otros títulos - análogos estén garantizados con hi- poteca	2,90%	2,90%
Número 15.- La constitución, modificación, pró- rroga expresa y la cancelación, - amortización y extinción de présta- mos representados por obligaciones, cédulas y otros títulos si éston - están garantizados con prenda o ga- rantía del Estado, Diputación o Cor- poraciones Locales en general	1,30%	2,90%
D) Fianzas:		
Número 16.- La constitución, modificación, pró- rroga expresa y extinción de fian- zas	1,00%	1,40%
E) Expedientes de dominio:		
Número 17.- Los expedientes de dominio, los ac- tos para la inmatriculación de fin- cas en el Registro de la Propiedad o para la reanudación del tracto - sucesivo, los actos complementarios de documentos a que se refiere el Título VI de la LH y las certifica- ciones expedidas a los efectos del art. 206 de la misma Ley	6,00%	(1)

(1). Este supuesto no lo contempla expresamente las Tarifas del ITP del régimen común.

Régimen <u>Foral</u>	Régimen <u>común</u>
-------------------------	-------------------------

F) Arrendamientos:

Número 18.- La constitución,prórroga,cesión y subrogación de arrendamientos de bienes,obras servicios o <u>aprovechamientos</u> de todas clases...	0,80%	2,40%
--	-------	-------

Número 19.- Los contratos de arrendamientos de viviendas,reintegradas con -
timbres móviles según la siguiente
escala (que coincide plenamen-
te con la del régimen común)...

Hasta	3.000,01 ptas.	.....	5 ptas.
De	3.000,01 ptas.	a 5.000	10 ptas.
De	5.000,01 ptas.	a 10.000	50 ptas.
De	10.000,01 ptas.	a 15.000	75 ptas.
De	15.000,01 ptas.	a 20.000	150 ptas.
De	20.000,01 ptas.	a 50.000	250 ptas.
De	50.000,01 ptas.	a 75.000	500 ptas.
De	75.000,01 ptas.	a 100.000	750 ptas.
De	100.000,01 ptas.	a 150.000	1.500 ptas.
De	150.000,01 ptas.	a 300.000	3.000 ptas.
De	300.000,01 ptas.	en adelante 3 pts.por cada mil o frac-	ción.

Número 20.- Los contratos de arrendamiento de locales de negocio,mediante su -
reintegro con timbres móviles se-
gún la escala siguiente (que es -
idéntica a la del régimen común):

Hasta	5.000,01 ptas.	.....	50 ptas.
De	5.000,01 ptas.	a 10.000	100 ptas.
De	10.000,01 ptas.	a 25.000	250 ptas.
De	25.000,01 ptas.	a 50.000	500 ptas.
De	50.000,01 ptas.	a 75.000	750 ptas.
De	75.000,01 ptas.	a 100.000	1.000 ptas.
De	100.000,01 ptas.	a 150.000	2.500 ptas.
De	150.000,01 ptas.	a 250.000	4.000 ptas.
De	250.000,01 ptas.	a 500.000	7.500 ptas.
De	500.000,01 ptas.	a 1.000.000	10.000 ptas.
De	1.000.000,01 ptas.	en adelante a veinticinco pesetas	por mil o fracción de mil.

	<u>Régimen Foral</u>	<u>Régimen común</u>
G) Pensiones:		
Número 21.- La constitución, modificación y transmisión de pensiones a título oneroso	4,00%	4,60%
H) Concesiones administrativas:		
Número 22.- Las concesiones administrativas cuando se otorguen por - tiempo indeterminado o a perpetuidad o no sean revertibles	2,00%	2,30%
Número 23.- Las mismas concesiones cuando sean temporales y hayan de revertir en la cantidad concedente o entrar en el dominio público	1,00%	1,40%
Número 24.- La transmisión de concesiones administrativas otorgadas sin tiempo determinado, a perpetuidad o no sean revertibles	3,00%	3,40%
Número 25.- La transmisión de concesiones cuando éstas sean temporales, hayan de revertir a la entidad concedente o entrar en el dominio público	0,80%	1,20%
I) Sociedades:		
Número 26.- La constitución, aumento de capital, prórroga, modificación y transformación de Sociedades, cuyo capital esté representado por títulos valores	2,70%	2,70%
Número 27.- La constitución, aumento de capital, prórroga, modificación y transformación de Sociedades cuyo capital no esté representado por títulos valores	1,70%	1,70%
Número 28.- La reducción de capital social y la disolución de toda clase de Sociedades	1,70%	1,70%

6.1.- SUPUESTOS EN LOS QUE SE APLICAN LAS TARIFAS DE SUCESIONES.

Existen una serie de supuestos en los cuáles no se aplican las Tarifas correspondientes al Impuesto de Transmisiones Patri

moniales, sino las del Impuesto de Sucesiones. Estos casos son los siguientes:

- las transmisiones a título lucrativo de toda clase de bienes y derechos (art. 159,7 del RF).
- la transmisión a título lucrativo de toda clase de derechos reales y la extinción de los derechos de usufructo, uso y habitación cuando no se acredite el título del primer nudo propietario, ya que en estos casos se presume a efectos fiscales que el título fué el de herencia entre extraños, según establece el art. 104 del RF (art. 160.4 del - RF).
- la transmisión de préstamos de cualquier clase a título lucrativo (art. 161.4 del RF).
- la transmisión de los contratos de arrendamiento, subarriendo y aparcería a título lucrativo (art. 164.3 del RF).
- la constitución de pensiones a título lucrativo (art. 165 del RF).
- la transmisión de concesiones de cualquier clase a título lucrativo (art. 166.3 del RF).

En estos casos nos encontramos, pues, ante actos que están sujetos al ITP pero a los que se les determina la cuota tributaria por las Tarifas de Sucesiones.

En el régimen común ocurre ésto con las donaciones, ya que el art. 63 TR establece que las donaciones, cualquiera que sea la clase de bienes en que consistan tributan por el ITP, pero su cuantía se determina por las Tarifas del Impuesto de Sucesiones según su cuantía y el grado de parentesco entre el donante y el donatario.

Cabe preguntarse, qué ocurre con las donaciones en el Régimen foral, puesto que no aparecen enumeradas en la relación que hace el RF de casos a los que no se aplica la Tarifa del - ITP pese a estar sujetas al mismo. Sobre este tema hemos de tratar en el apartado 9.2 de este capítulo y a él nos remitimos, aunque ya podemos adelantar que siempre que la donación sea a -

título gratuito se le aplicaran las Tarifas del Impuesto de Sucesiones, puesto que, como puede observarse el RF aplica dichas Tarifas cuando los actos sujetos al I.T.P. se realizan con dicho carácter lucrativo.

7.- DEUDA TRIBUTARIA.

La Deuda Tributaria se obtiene añadiendo a la cuota tributaria que se obtiene por aplicación de las Tarifas un recargo del 15% en las transmisiones de bienes inmuebles y derechos reales que se formalicen en documento privado (art. 168 del RF), recargo que no se aplicará si la transmisión se documenta mediante escritura pública en el plazo de su presentación a la Oficina Liquidadora, contandose, en dicho caso, el plazo de presentación del documento público desde la fecha de su otorgamiento.

8.- DEVENGO DEL IMPUESTO.

Para que se pueda exigir el ITP se requiere la existencia de un hecho que jurídicamente origine el acto sujeto al Impuesto, un convenio entre las partes o una declaración escrita acreditativa del HI que se realice ante cualquier organismo público para que en él produzca efectos o de otro acto del que con arreglo a los principios del Derecho, pueda deducirse, de forma lógica y legal, la voluntad o intención de las partes manifestadas en las cláusulas o estipulaciones del contrato, interpretados ~~netamente~~ ^{correctamente}, o acreditada en virtud de cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

En las transmisiones onerosas de bienes muebles que realice el Estado, Diputación, Corporaciones u Organismos Autónomos, basta para exigir el ITP cualquier diligencia que acredite el cobro del precio.

El art. 802 del RF, por su parte, establece que para acreditar la existencia de traspaso de locales o transmisión de concesiones administrativas, vehículos y cualesquiera otros bienes y derechos análogos en los que hubiera de hacerse constar en cualquier Registro de Oficina pública la baja de un titular y

el alta del otro, es suficiente la diligencia administrativa - que se extienda o practique.

Según todo esto ya podemos establecer, y así lo hace el - art. 79 del RF, que el ITP se devenga el día en que tenga lugar el acto o contrato gravado, entendiéndose que éste se ha - producido:

- a) En la constitución, reconocimiento, modificación, prórroga, transmisión y extinción de toda clase de derechos reales el día en que se celebre el contrato o se produzca el acto judicial o administrativo que los origine u ordene.
- b) En la constitución, modificación, renovación, prórroga expresa, transmisión o extinción de préstamos, cuando se produzca la declaración de voluntad del prestamista, prestatario o de ambos, que jurídicamente sirva de título a dichos actos, aunque no se haya verificado la entrega o devolución de la cantidad objeto del préstamo.

Si los préstamos están representados por obligaciones u otros títulos análogos, el ITP se devenga en la fecha en - que se adopte el acuerdo relativo a su emisión, modifica--ción, renovación, prórroga expresa, transmisión y amortización o extinción, aún cuando no se haya ejecutado el acuerdo.

- c) En la constitución, prórroga, transformación, modificación y disolución de sociedades y en los supuestos de aumento y reducción del capital social, en la fecha de adopción de - los acuerdos respectivos.

En los casos en que la constitución y disolución de so--ciedades, y el aumento y reducción del capital social con--lleven aportaciones, devoluciones o adjudicaciones de bie--nes o derechos, el día en que se realice la aportación, devolución o adjudicación.

9.- NORMAS ESPECIALES.

El RF se ocupa de recoger una serie de casos especiales que clasifica atendiendo al carácter oneroso o lucrativo de la trans

misión que se produzca y de las que pasamos a ocuparnos seguidamente.

9.1.- TRANSMISIONES ONEROSAS.

Según el art. 81 del RF tienen la consideración de transmisiones onerosas a efectos del ITP (1):

- a) Las adjudicaciones de bienes y derechos de todas clases - en pago de deudas o de su asunción o para el pago de ellas.

Las adjudicaciones de bienes y derechos en pago de deuda han de ser expresas, de tal suerte que cuando se transmitan al mismo tiempo bienes y deudas, sin hacer expresa adjudicación de aquellos por vía de encargo o comisión, para satisfacer éstas se entenderá que existe una comisión - en pago de asunción de deudas si no existe entre los bienes transmitidos el numerario suficiente para cubrir el débito, aplicándose a tal fin, en primer término y hasta donde alcance, los bienes a cuya transmisión corresponda tipo inferior de tributación en la Tarifa y terminando con los que tengan fijado tipo superior.

Las adjudicaciones en pago de deudas, o de su asunción o para el pago de ellas que se realicen en relación con las deudas no deducibles del caudal relicto se liquidaran como excesos de adjudicación (art. 82.2 del RF).

Cuando los adjudicatarios de bienes y derechos para el pago de deudas acrediten que han transmitido dichos bienes y derechos al acreedor para solventar el crédito o que los han enajenado a un tercero con este mismo objeto, podrán exigir la devolución del Impuesto satisfecho por la adjudicación, pero siempre que la transmisión se verifique en el plazo de dos años contados desde la fecha de dicha adjudicación, mientras que las transmisiones que se realicen -

(1). El art. 55 del TR se ocupa de señalar cuáles son las presunciones de transmisión onerosa en el régimen común y recoge los mismos casos que el RF añadiendo además un caso que no contempla éste último: los premios consistentes en bienes inmuebles que las empresas entreguen con fines meramente publicitarios.

en favor del acreedor o comprador de los bienes satisficaran el Impuesto correspondiente.

Si estos adjudicatarios a que nos acabamos de referir falleciesen antes de expirar ese plazo de dos años sin haber transmitido los bienes y derechos al acreedor para solicitar el crédito o sin haber verificado la enajenación de los bienes destinados a tal fin, se entenderá prorrogado dicho plazo por seis meses más, al efecto de que se pueda realizar una nueva adjudicación, y si transcurriesen estos seis meses sin verificarse, se considera firme la cuota satisfecha por la adjudicación, sin que ~~se~~ tenga derecho a la devolución de lo pagado por tal concepto.

En el caso de que al presentar a liquidación del Impuesto el documento acreditativo de la adjudicación para el pago, se justifique mediante documento fehaciente que el adjudicatario ya los había enajenado o adjudicado definitivamente al acreedor dentro del plazo fijado y satisfecho el Impuesto correspondiente a estas transmisiones, no se exigirá por la adjudicación para el pago de deudas, haciendolo constar así el liquidador por medio de una nota extendida en el documento en la que se consignará la fecha de pago.

- b) Los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, incluso los excesos de cabida regulados en el art. 200 de la LH (1).

Según establece el art. 83 del RF, en los reconocimientos de propiedad en favor de persona determinada, no se exigirá el Impuesto cuando se acredite haberlo satisfecho por el título alegado en el reconocimiento o cuando dicho título no estuviese sujeto al Impuesto o constituyese un acto exento del mismo.

Hay que tener presente a estos efectos, que se consi-

(1). El art. 200 de la LH dispone que la reanudación del tracto sucesivo interrumpido se verificará mediante acto de notoriedad o expediente de dominio, pudiendo hacerse constar en el Registro por cualquiera de tales medios la mayor cabida de fincas ya inscritas.

dera como verdadera transmisión según el núm. 2 del referido art. 83, la declaración o reconocimiento de dominio a título de haber obrado en calidad de mandatario o gestor de la persona a cuyo favor se hace, si en el título o documento acreditativo de la que se supone realizada por poder o encargo no se hubiese consignado en debida forma tal carácter y circunstancia.

- c) Los excesos de adjudicación y de aportación de bienes y derechos:

Se considera que hay exceso en las adjudicaciones y aportaciones de bienes y deudas, cuando los interesados perciban o entreguen bienes o derechos de mayor valor - del que les correspondería percibir o entregar en virtud del título de la adjudicación o aportación.

En el caso de que los bienes y derechos adjudicados o aportados sean de distinta naturaleza se aplicará al exceso, a efectos de determinar el tipo aplicable, los bienes a cuya transmisión corresponda en tipo inferior de tributación, terminando con los que tengan señalado tipo superior.

Cuando exista exceso de adjudicación en las participaciones hereditarias se exigirá el Impuesto por tal - concepto, sin perjuicio, como dice el art. 84.3 del RF, de que los herederos satisfagan la cuota correspondiente a la transmisión hereditaria de dicho exceso.

- d) Los suministros y los arrendamientos de obra con suministro de materiales:

El contrato de suministro a efectos del Impuesto, lo define el art. 85 del RF como aquel por virtud del cual una persona se obliga a entregar a otra mediante precio en dinero o signo que lo represente, en plazos sucesivos y cuantía que, condicionada a las necesidades del adquirente, no puede fijarse de antemano más que en términos sujetos a rectificación, una pluralidad de objetos muebles, unidades métricas de agua, gas o electricidad u otras cosas susceptibles de ser contadas, pesadas o medidas.

- e) Los traspasos de locales de negocio, aún cuando el adquirente sea el propietario del inmueble por ejercicio de las derechos de tanteo y retracto.

Según el art. 86 del RF se presume que se ha verificado el traspaso del local de negocio siempre que el local donde una persona física no propietaria del mismo hubiese tenido una industria o negocio, apareciese ocupado por otra que realice la misma o diferente actividad dentro de los dos años siguientes a su desocupación por la primera, siendo el Jurado de Estimación - quien resolverá en el caso de que el contribuyente y la Oficina Liquidadora discrepasen en cuanto a la fecha de iniciación del plazo aludido.

- f) las aportaciones no dinerarias realizadas por los socios a las sociedades si estas satisfacen su contravalor poniendo en circulación acciones en cartera onen - virtud de capital autorizado.
- g) Las adjudicaciones de bienes inmuebles que, al disolverse las sociedades o producirse la reducción del capital social, se hagan a alguno de los socios, si entre el acto de aportación de los inmuebles y el de la adjudicación mediere un plazo inferior a tres años y el adjudicatario fuese socio distinto del que las aportó.
- h) La emisión de títulos que concedan participación en el capital de las sociedades y no sean representativas de aportaciones de bienes o derechos a las mismas, y la reducción del capital social motivada por la falta de pago de dividendos pasivos cuando queden en beneficio de la sociedad las cantidades ya percibidas por ésta - a cuenta de las acciones.
- i) Los contratos de aprovechamientos forestales cuando no se realicen con sujeción a los planes previstos en la Ordenanza de Montes de Alava.

El RF continúa, dentro del capítulo dedicado a las transmisiones onerosas, dando una serie de reglas al respecto y así

en el art. 87 establece que en las compraventas en que el precio convenido deba pagarse a plazos pudiendo el comprador, a su elección, entregar en cada uno metálico o valores mobiliarios, el Impuesto se liquidará en concepto de permuta, sin perjuicio de que el interesado pueda instar la devolución procedente si acredita que el pago se realizó en metálico.

En las permutas de bienes y derechos el I.T.P. correspondiente a la transmisión que en su favor se efectue lo satisfacen ambos permutantes sin perjuicio de que en el caso de que alguno de los bienes permutados no estuviese sujeto o se encontrase exento del Impuesto, solo se exige éste respecto de la transmisión en que no concurren dichas circunstancias.

Las transmisiones onerosas de los bienes inmuebles y de derechos reales constituidas sobre las mismas y verificadas por los poderes a favor de los hijos legítimos, naturales o adoptivos, se liquidaran por el tipo de la compraventa de inmuebles - (6%) salvo que, dado el valor de lo transmitido, el tipo correspondiente de la Tarifa de Sucesiones fuese mayor, en cuyo caso se aplicará este último.

El art. 89, dispone que cuando entre un transmitente y un adquirente tuviesen coincidencia de apellidos sin haber entre ellos relación paterno-filial alguna, para que no se les aplique lo que acabamos de exponer, se requiere que el Notario autorizante de fé de que tal parentesco no existe siempre que a él le conste así, o concurren testigos de conocimiento que lo aserveren. Si se tratase de documentos privados, en los que no interviene Notario, los propios interesados deben declarar la ausencia de parentesco y justificarlo de forma adecuada.

En las transmisiones a título oneroso en que una de las partes se reserve la facultad de designar la persona del adquirente, se liquidará el Impuesto como si se verificasen dos transmisiones:

- una en favor del que se ha reservado tal facultad.
- otra a cargo del designado.

y sin que proceda devolución alguna de lo satisfecho por la primera liquidación que se practique.

Pese a ésto, cuando se produzca una transmisión mediante subasta pública judicial, administrativa o notarial y el adjudicatario hubiese hecho constar en el acto de celebrarse la subasta que se reserva el derecho a ceder el remate y la escritura de venta se otorgase directamente en favor del cesionario, el Impuesto se liquidará como si hubiese una sola transmisión en favor de este último, mientras que si el rematante hubiese hecho la declaración de efectuar la postura en calidad de ceder después de celebrada la subasta, se liquidará una transmisión a cargo del adjudicatario y otra a cargo del cesionario del remate.

9.2.- TRANSMISIONES LUCRATIVAS.

El art. 91 del RF establece los casos en que se presume la existencia de transmisión lucrativa y estos casos son los siguientes (1):

- a) Cuando de los registros fiscales resultase la disminución del patrimonio de una persona y al mismo tiempo o con posterioridad, pero nunca después de tres años (2) un incremento del patrimonio de su cónyuge, descendientes o de los hijos adoptivos o cónyuge de cualquiera de ellos.
- b) Cuando fallecida una persona sin dejar cónyuge viudo, descendientes o hijos adoptivos, los registros fiscales acusen en el patrimonio del causante disminución, y al propio tiempo o con posterioridad, pero nunca después de tres años (3), un incremento correlativo en el patrimonio de los herederos o legatarios.

A efectos de estos dos apartados hay que tener presente que por incremento patrimonial se entiende toda adición de nuevos bienes o derechos a los ya poseídos, en cuanto estos permanezcan constantes, o la diferencia en más valor de los bienes o derechos adquiridos durante un

-
- (1). En el régimen común tales supuestos los recoge el art. 64 del TR y son los mismos que en el régimen foral.
 - (2). En el régimen común se pone el plazo en dos años, en lugar de en tres (art. 64.1 a) del TR).
 - (3). Aquí coinciden ambos regímenes.

período de tiempo y el valor de los realizados en el mismo.

- c) Cuando de la investigación de las altas y bajas del I.I. resultase el alta de descendiente o cónyuge por razón del mismo negocio en el que se produjo la baja del ascendiente o del otro cónyuge.
- d) en las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes en representación de los descendientes menores de edad, por el importe de los bienes o derechos adquiridos, a menos que se pruebe que en el patrimonio de los últimos existían bienes o metálico suficiente como - para efectuarlas.

El Jurado de Estimación es el órgano competente para resolver sobre la existencia de todos estos hechos que hemos citado cuando surjan discrepancias entre la Oficina Liquidadora y los interesados respecto a los mismos.

A continuación el RF se ocupa de las donaciones en su art. 92, en el cual no alude al hecho de que las donaciones tributen por la Tarifa del Impuesto de Sucesiones como hace el art. 63.1 del TR, si bien entendemos que a las donaciones en tanto en - cuanto sean a título lucrativo se les aplicaran dichas Tarifas en virtud de lo establecido al hablar del apartado 6.1 del presente capítulo.

Las donaciones a las que alude el art. 92 son las onerosas y las remuneratorias (1) diciendo que tributan por tal concepto y por su total importe para añadir que si existiesen prestaciones recíprocas o se impusiese al donatario algún gravamen, tributará por tal concepto la diferencia entre las prestaciones - recíprocas, en el primer caso, y por la parte que exceda del valor del gravamen impuesto al donatario, por el segundo, todo - ello sin perjuicio, claro está, de la exacción que según su naturaleza corresponda al resto y a la prestación o gravamen del

(1). Donaciones onerosas son las que contienen un negocio oneroso o imponen al donatario el cumplimiento de alguna - obligación mientras que las remuneratorias se hacen a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante cuando este último no viene obligado a retribuir-las. ALBIÑANA entiende que estas dos figuras no son propiamente donaciones (vid. ob. cit. pág. 564).

donatario (1).

En las donaciones de bienes gananciales realizadas conjuntamente por ambos cónyuges y en los casos en que proceda aplicar una presunción de donación de bienes de tal naturaleza, se presume que hay dos transmisiones distintas, determinándose la BI y el tipo de gravamen de cada una con arreglo a la mitad - del valor total de los bienes donados (art. 92.2 del RF).

Al igual que ocurre en el régimen común (art. 63.3 del TR) también en Alava se consideran como una sola transmisión las donaciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, determinándose los tipos aplicables en función de la suma de todas las bases.

Cuando como consecuencia de un pacto aleatorio establecido en las adquisiciones de bienes en común haya de refundirse sucesivamente en cada uno de los condóminos, la parte correspondiente al premuerto, se liquida en concepto de donación la transmisión a favor de los sobrevivientes, según establece el art. - 93 del RF.

Por último, solo nos resta señalar que a efectos del Impuesto, las dotes, tanto necesarias como voluntarias, se consideren donaciones y que al verificarse la colación de dotes y donaciones o a la extinción de la renta anual por muerte del ascendiente que la hubiese constituido, no se exige el Impuesto por la adquisición MORTIS CAUSA del capital de las mismas, si se justifica haber satisfecho ya el correspondiente a la dote o donación, pero si éste excediese del que proceda exigir - por la adquisición MORTIS CAUSA no habrá derecho a devolución alguna.

II. IMPUESTO SOBRE LOS ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.

10.- CONCEPTO.

El Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados es la segunda modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimonia-

(1). El art. 63.2 del TR se limita a decir que si existieran - recíprocas prestaciones o se imprimiese algún gravamen al donatario tributarían por el mismo concepto solamente por la diferencia.

les por el que la Diputación Foral alavesa grava:

- las resoluciones de la jurisdicción ordinaria, civil, - penal, en su caso, contencioso-administrativa y demás es peciales que se dicten poniendo fin a cada instancia o - resolviendo cualquier recurso ordinario o extraordinario, los laudos arbitrales y los actos de conciliación si quien los dictase tuviese jurisdicción en territorio alavés, a excepción de las resoluciones dictadas por los Organos de la Administración del Estado en Alava que recaigan en pro cedimientos administrativos seguidos entre los mismos.
- los escritos de los interesados o de sus representantes, las diligencias que se practiquen y los testimonios que se expidan en las actuaciones jurisdiccionales citadas, excepto cuando los escritos, diligencias y testimonios - señalados se dirijan, practiquen o expidan por los Orga- nos de la Administración del Estado en Alava.
- las certificaciones, concesiones, autorizaciones, licen- cias y permisos de cualquier clase expedidos por la Dipu- tación, Ayuntamientos, Juntas Vecinales y Consejos de Ala- va (1), sus autoridades y funcionarios a instancia de par te, así como las expedidas por entidades jurídicas no - pertenecientes a la Administración del Estado y las ins- tancias y recursos que los particulares presenten ante - las Corporaciones y entidades señaladas.
- las anotaciones preventivas que se practiquen en los Re- gistros Públicos radicantes en Alava.
- las escrituras, actos y testimonios notariales que se - autoricen, formalicen, otorguen o expidan en Alava.

(1). Las Juntas Vecinales existen en la mayoría de las entida- des locales menores alavesas, en muchas de las cuales se las llama "Concejo Abierto" por alusión a la Asamblea Vecinal que en ellos se establecen, y actúan en representa- ción del pueblo constituyendo una especie de Comisión Per manente que deja los asuntos no considerados como de trá- mite para la Asamblea Vecinal que se reúne los días pre- vistos. Sus funciones vienen recogidas en el art. 107 de la Ley de Régimen Local, pero "conservaran sus atribucio- nes peculiares y se organizaran según sus constumbres tra- dicionales", según dispone el art. 411.1 del Reglamento - de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales.

- las pólizas intervenidas por Corredor de Comercio que se expidan en Alava para dotar de título de propiedad a - quienes hayan suscrito efectos públicos, acciones, obligaciones, cédulas o participaciones en fondos de inversión u otros análogos.
- las letras de cambio libradas en Alava.
- los documentos que realicen una función de giro o suplan las letras de cambio, libradas en territorio Alavés.

La característica fundamental de este Impuesto, tanto en el régimen común como en el foral, es gravar todo documento - sujeto en el que se hace constar un acto jurídico, pretendiéndose gravar más el documento que el acto en sí mismo, como lo demuestra el hecho de que el impuesto se devenga, no cuando el acto se perfecciona, sino cuando se solemniza o documenta (1).

El Impuesto en cuestión está regulado por el mismo R.F. - que regula los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y de - Sucesiones y dentro del Concierto pertenece a los impuestos en cabezados de cuyo revisable cada cinco años (2).

11.- HECHO IMPONIBLE.

Veamos cuáles son los casos de documentos sujetos, no su jetos y exentos:

A) Documentos sujetos:

Estan sujetos al Impuesto (art. 172 del RF):

- a) las resoluciones de la jurisdicción ordinaria, civil, - penal, en su caso, contencioso-administrativa y demás es peciales, que se dicten poniendo fin a cada instancia o resolviendo cualquier recurso, ordinario o extraordinario, los laudos arbitrales y los actos de conciliación.

(1). Véase el art. 177 del RF y el art. 106 del TR.

(2). La naturaleza jurídica de este Impuesto es la de ser un gravamen "sobre el documento", por eso entendemos que se ría más acertado incluirlo entre las tasas fiscales, - aunque razones de gestión pueden justificar su integración en el Impuesto de Transmisiones.

Se considera, a efectos del Impuesto, que ponen fin a la instancia, las resoluciones que absuelvan de la misma o decidan el fondo del asunto, las dictadas como consecuencia de desistimiento o renuncia y las que declaren la caducidad.

- b) los escritos de los interesados o sus representantes, las diligencias que se practiquen y los testimonios que se expidan de las actuaciones jurisdiccionales citadas.
- c) Las certificaciones, concesiones, autorizaciones, licencias y permisos de cualquier clase expedidos por la Diputación, Ayuntamientos, Juntas Vecinales y Concejos de Alava, sus autoridades y funcionarios, así como los expedidos por entidades jurídicas no pertenecientes a la Administración del Estado, y las instancias y recursos que los particulares presenten ante las Corporaciones y entidades señaladas.
- d) las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos, aunque las prórrogas y cancelación de tales anotaciones está no sujeta al Impuesto (art. 172, 4º del RF).
- e) las escrituras, actas y testimonios notariales, estando no sujetas las copias simples (art. 171, 5º del RF).
- f) las pólizas intervenidas por Corredor de Comercio que se expidan para dotar de título de propiedad a quienes hayan suscrito efectos públicos, acciones, obligaciones, cédulas o participaciones en fondos de inversión u otros análogos.
- g) las letras de cambio.
- h) los documentos que realicen una función de giro o suplan a las letras de cambio (1).

(1). El art. 100 del TR regula estos mismos supuestos de sujeción y los amplía a dos casos más: el otorgamiento, rehabilitación y transmisión de Grandezas y Títulos Nobiliarios, la concesión de condecoraciones y honores a españoles y la autorización para usar en España títulos y condecoraciones extranjeras, así como la autorización para la cotización en las Bolsas españolas de títulos- valores extranjeros, cuando la entidad emisora no realice negocios en España.

B) Documentos no sujetos:

Estarán no sujetos al Impuesto (art. 173 del RF):

- a) los mismos actos que hemos citado al hablar de documentos sujetos cuando estén sujetos a los Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales o Tráfico de Empresas, aunque gocen de exención.

No obstante tributarán en todo caso por la Tarifa - del Impuesto:

- las matrices y copias autorizadas de las escrituras, actos y testimonios notariales.
- los documentos en los que, con independencia del acto o contrato que los origine, consten entregas de dinero de curso legal.
- las letras de cambio y demás documentos de giro.

b) También quedan no sujetos al Impuesto:

- la prórroga y cancelación de las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos - (art. 172, 4º del RF).
- las copias simples de escrituras, actos y testimonios notariales (art. 172, 5º del RF).

c) Documentos exentos:

Están exentos del Impuesto (art. 174 del RF):

- a) Los actos jurídicos documentados en los que el sujeto obligado al pago sea alguno de los entes que están declarados exentos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (Estado, INF, CTN, la Caja Postal de Ahorros... etc.) (1).

(1). Estas exenciones que según la clasificación de MARTINEZ ESTERUELAS que hemos hecho (véase el apartado 2 c) de este capítulo) son las exenciones subjetivas condicionadas, las recoge el art. 76,1 del RF y el art. 65.1 del TR.

b) los actos y documentos que a continuación se detallan:

- las actuaciones y resoluciones cuando todos los obligados al pago del Impuesto hubieran obtenido el beneficio legal de pobreza así como aquellos en que los Juzgados y Tribunales actuen de oficio.
- las resoluciones de la jurisdicción penal, cuando las costas se declaren de oficio.
- las resoluciones de la jurisdicción eclesiástica en las causas no iniciadas a instancia de particulares, así como resoluciones de las jurisdicciones militar y laboral y las dictadas por los Tribunales Tutelares de Menores.
- los documentos mediante los cuales se acredite el pago del precio en las expropiaciones forzosas.
- las escrituras públicas de segregación o agrupación de terrenos que se destinen a la construcción de - Viviendas de Protección Oficial, las que se otorguen para la segregación de viviendas, locales de negocio, edificaciones y servicios complementarios acogidos a dicha protección, las de declaración de obra nueva, división material y división en propiedad horizontal de las mismas edificaciones; y las de agrupación de las respectivas viviendas destinadas a familias numerosas (1).
- los documentos públicos de parcelación y reparcelación, declarados obligatorios por los Ayuntamien-

(1). Esta exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que, en cada caso, exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. Cuando los actos y contratos a que se refiere la exención fuesen previos a la obtención de su calificación provisional, quedará sin efecto dicha exención reconocida respecto de los mismos, si han transcurrido tres años desde dicho reconocimiento sin haber obtenido aquella calificación.

tos, así como los de segregación, agregación; agrupación y división de terrenos que se otorguen con la misma finalidad.

- las anotaciones preventivas cuando no tengan por objeto un derecho o interés valuable susceptible de ser determinado, entendiéndose incluidos en este caso las anotaciones a que se refiere el art. 2,4 de la LH y el art. 10 del Reglamento Hipotecario, y los que se practiquen por defecto insubsanable o por imposibilidad del Registrador (1).
- las anotaciones preventivas que se practiquen de oficio en virtud de precepto legal expreso que así lo ordene (2).
- las anotaciones de embargo y secuestro cuando se verifiquen en favor del acreedor hipotecario o prendario sobre los mismos bienes objeto de tales derechos.
- los actos y documentos que en lo sucesivo declare exentos la Diputación.

(1). El art. 2,4 de la LH alude a las resoluciones judiciales en que se imponga la pena de interdicción civil, o se declare la incapacidad legal para administrar, la ausencia, el fallecimiento y cualesquiera otros por los que se modifique la capacidad civil de las personas en cuanto a la libre disposición de sus bienes y el art. 10 del RH añade que no son solo inscribibles en el Registro las resoluciones judiciales que declaren la incapacidad de alguna persona para administrar sus bienes o modifiquen con igual expresión su capacidad civil en cuanto a la libre disposición de su caudal, sino también aquellos que produzcan legalmente una u otra incapacidad, aunque no la declaren de un modo terminante.

(2). En esta exención se comprenden:

- la anotación a que se refiere el art. 171,2 de la LH.
- la que dispone el art. 4,1 de la Ley de 26 de julio de 1922 sobre suspensión de pagos.
- las que se practiquen por falta de índices o cuando el Registrador consulte alguna duda, conforme a los arts. 273 de la LH y 481 de su Reglamento.
- las previstas en el art. 164,2 del Reglamento Hipotecario.

Como pone de relieve el art. 175 del RF todas estas exenciones no se aplican en ningún caso a las escrituras, actas - testimonios notariales y letras de cambio.

En el caso de que los documentos sujetos al Impuesto hayan sido suscritos o expedidos por una o varias personas o entidades que gocen de exención subjetiva y por otra u otras que no lo esten, estas últimas quedan obligadas al pago del Impuesto, según lo dispuesto en el art. 176 del RF.

12.- SUJETO PASIVO.

Veamos cuál es el sujeto pasivo en cada uno de los documentos sujetos (art. 204 del RF).

A) Resoluciones y actuaciones jurisdiccionales:

Estan obligadas al pago del Impuesto las partes o las interesadas en ellas. En el caso de que hubiese imposición de costas, el obligado al pago será la parte condenada a satisfacer dichas costas.

B) Documentos administrativos:

El obligado al pago es la persona que solicite los actos de esta naturaleza o aquella en cuyo favor se otorguen o expidan. En el caso de instancias y recursos, quienes los suscriban.

C) Anotaciones preventivas:

Aquellas personas en cuyo favor se practiquen dichas anotaciones.

D) Documentos notariales e intervenidos por Corredores Oficiales de Comercio:

Estan obligados al pago los otorgantes, las personas que los insten o soliciten o aquellos en cuyo interés se expidan.

E) Letras de cambio y demás documentos de giro:

En estos casos, son sujetos pasivos las personas que libren, expidan u ordenen el documento.

Por lo que respecta a la responsabilidad, dice el art. 205 del RF que cuando en un mismo acto intervengan dos o más personas sean todas ellas responsables solidarias del Impuesto, salvo en los actos de naturaleza jurisdiccional, en los que solo responden solidariamente las partes que litiguen o intervengan en ellas bajo una misma representación.

Hay que entender que dos o más personas intervienen en el acto sujeto, cuando lo suscriban como partes interesadas en el momento inicial de su formalización o en las cláusulas incorporadas con posterioridad al mismo.

También existe responsabilidad para los Notarios por las omisiones o deficiencias en los documentos matrices de su protocolo o de las copias autorizadas de los mismos.

13.- BASE IMPONIBLE.

Vamos a analizar cuál es la BI del Impuesto siguiendo la misma clasificación que hemos establecido al hablar del sujeto pasivo, es decir,

A) Resoluciones y actuaciones jurisdiccionales:

En estos casos servirá de BI (art. 181 del RF):

- a) En las resoluciones de las diversas jurisdicciones, en los laudos arbitrales y actos de conciliación, la cuantía litigiosa.
- b) En las resoluciones de la jurisdicción civil, la cuantía litigiosa o controvertida se determinará conforme a las reglas contenidas en el art. 489 de la LEC o Leyes especiales, a excepción de las que recaigan en los procedimientos que a continuación se señalan, en las que se aplicaran las siguientes normas:
 - en los juicios de testamentaría o ~~AB~~INTESTATO, el valor del caudal relicto fijado por él a los presuntos herederos.
 - en los desahucios por falta de pago, el total importe de las rentas adeudadas, y en los promovidos por otras

causas, la renta de un año.

- en los juicios incidentales, el importe de la pretensión que constituya su objeto.
 - en los concursos de acreedores o quiebras, el activo señalado en la Memoria o Balance que presente el deudor y, en su defecto, los acreedores que insten el procedimiento.
- c) en las resoluciones de la jurisdicción penal, la suma de las cantidades que en concepto de multa y sanciones pecuniarias se impongan, y las restituciones, reparaciones e indemnizaciones que sean exigibles.
- d) En las resoluciones de la jurisdicción contenciosa, la cuantía litigiosa determinada conforme a las reglas contenidas en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

B) Documentos Administrativos:

En este tipo de documentos no puede hablarse de BI ya que se determina directamente el importe de la cuota tributaria, sin tener en cuenta la cuantía de los actos jurídicos gravados.

C) Anotaciones preventivas:

En las anotaciones preventivas servirá de BI el valor de derecho o interés que se garantice, teniendo en cuenta las siguientes reglas (art. 188 del RF):

- en las anotaciones de herencia o legado servirá de BI la cuantía de la adquisición.
- en las anotaciones de embargo, secuestro, prohibición de enajenar y las establecidas en el art. 45 de la LH (1), la BI está constituida por el total importe de la obligación garantizada.

(1). Se trata de la anotación preventiva que los acreedores cuyo créditos consten en escritura pública o por sentencia firme pueden obtener de su derecho sobre las fincas que se hubiesen adjudicado para pago de sus respectivos créditos, siempre que lo soliciten dentro de los 180 días siguientes a la adjudicación, a no ser que conste en el Registro el pago de aquellos.

- en las anotaciones de demanda servirá de BI el valor del derecho o bien objeto de la pretensión, determinado conforme a las reglas establecidas al hablar de las resoluciones y actuaciones jurisdiccionales (véase el apartado A) de este mismo epígrafe 13), quedando equiparadas a las demandas las anotaciones que tengan por objeto asegurar la petición de nulidad de asientos.

D) Documentos notariales e intervenidos por Corredores Oficiales de Comercio:

Como regla general el art. 194 del RF establece que en las primeras copias de escrituras y actos notariales que contengan actos o contratos que, a su vez tengan por objeto cantidad o cosa valuable, la BI será el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Como reglas particulares el mismo artículo enumera las siguientes:

- en las entregas de dinero, la suma entregada.
- en la agrupación de fincas, el valor de la finca resultante.
- en la división de fincas, el valor de las mismas.
- en la agregación, el valor de la porción agregada.
- en la segregación, el valor de la porción segregada.
- en la división de la propiedad horizontal, el valor de los pisos o locales, incluyendo el de los elementos comunes.
- en los actos de protesto $1/3$ del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto, si fuese menor de dicho valor.

E) Letras de cambio y demás documentos de giro:

En las letras de cambio sirve de BI la cantidad girada, pero cuando el vencimiento de las letras excediese de 6 meses, contados desde la fecha de su libramiento, o cuando en el momento de girarse el efecto resulten indeterminado el día de su vencimiento, se exigirá el Impuesto que corresponda al duplo de

la BI.

A tenor de esta norma hay que tener presente, y así lo - dice el art. 196,3 del RF, que las letras giradas a la vista se consideran de vencimiento inferior a seis meses, salvo que el librador de la misma haya señalado un plazo superior para su presentación al pago, en cuyo caso se estará a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Cuando se librasen dos o más letras correspondientes a - un solo acto o negocio jurídico, originando con ello una disminución del Impuesto, se adicionarán las bases respectivas a - fin de exigir la diferencia de tributación, no aplicándose esta norma cuando entre las fechas de vencimiento de las letras exista una diferencia superior a 15 días o cuando se hubiese pactado documentalmente el cobro a plazos mediante giros escalonados.

Todas estas reglas son también aplicables a los documentos que suplan a las letras de cambio o realicen una función de giro (art. 200 del RF).

14.- BASE LIQUIDABLE.

La BL se obtiene aplicando a la BI una reducción del 50% en los casos siguientes (art. 202 y 203 del RF):

- en las resoluciones y demás actuaciones jurisdiccionales cuando los obligados al pago hubiesen obtenido el beneficio legal de media pobreza (1).
- las declaraciones de obra nueva a que se refiere el art. 21,1 a) de la Ley 197/63, de 28 de diciembre sobre centros y zonas de interés turístico nacional.

Con lo cual el RF aplica las mismas reducciones que el art. 102 del TR.

(1). Cuando obtienen el beneficio de pobreza de forma total están exentos (véase el apartado 11, C), b) de este capítulo).

15.- CUOTA TRIBUTARIA.

La cuota tributaria se obtiene por aplicación de las siguientes Tarifas que vamos a ir examinando comparandolas con las del régimen común.

A) Resoluciones y actuaciones jurisdiccionales:

		<u>Régimen Foral</u>	<u>Régimen común</u>
Número 29.-	Las resoluciones de la Jurisdicción ordinaria, civil, penal, contencioso-administrativa y demás especiales que se dicten poniendo fin a cada instancia o resolviendo cualquier recurso ordinario o extraordinario, los laudos arbitrales y los actos de conciliación con avenencia cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable susceptible de ser determinada, con arreglo a la siguiente escala (que coincide plenamente con la del régimen común):		

Hasta pesetas	1.000	3 ptas.
De 1.000,01 a	5.000	5 ptas.
De 5.000,01 a	25.000	10 ptas.
De 25.000,01 a	100.000	25 ptas.
De 100.000,01 a	250.000	50 ptas.
De 250.000,01 a	500.000	75 ptas.
De 500.000,01 a	1.000.000	100 ptas.
De 1.000.000,01 en adelante	.....	150 ptas.

Número 30.-	Las mismas resoluciones y los actos de conciliación cuando no tengan por objeto cantidad o cosa valuable o su cuantía no puede ser determinada así como los actos de conciliación celebrados sin avenencia (1)..	25 pts.	25 pts
-------------	--	---------	--------

B) Documentos Administrativos:

(1). Se entiende por un acto o contrato es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, e incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse su cuantía.

	<u>Régimen Foral</u>	<u>Régimen común</u>
Número 31.- Los escritos de los interesados o de sus representantes, las diligencias que se practiquen y los testimonios que se expidan de las actuaciones jurisdiccionales a - que se refieren los números 29 y 30 citados, así como - las instancias y recursos - que se presenten en las Oficinas de la Diputación, Ayuntamientos, Juntas Vecinales y Concejos de Alava	3 pts.	3 ptas.
Número 32.- Las certificaciones expedidas por autoridades y funcionarios de la Diputación, - Ayuntamientos, Juntas Vecinales y Concejos de Alava y - por entidades jurídicas no - pertenecientes a la Administración del Estado	5 pts.	5 ptas.
Número 33.- Las concesiones, autorizaciones, licencias y permisos - otorgados por las Corporaciones, entidades, autoridades y funcionarios a que se refiere el número anterior	15 pts.	15 ptas.
C) Anotaciones preventivas:		
Número 34.- Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos	1%	1%
D) Documentos notariales e intervenidos por Corredores Oficiales de Comercio:		
Número 35.- Las escrituras, actas y testimonios notariales llevarán en todos los pliegos o folios de sus copias y en las matrices, en su caso	5 ptas.	5 ptas.
Número 36.- Las primeras copias de la escrituras y actas notariales cuyo objeto directo sea cantidad o cosa valuable susceptible de ser determinada y que no estén sujetos a los Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Tráfico de Empresas, y los documentos notariales en los que con independencia del acto o contrato que los origine, consten entregas de - dinero de curso legal	0,5%	0,5%

	<u>Régimen Foral</u>	<u>Régimen común</u>
Número 37.- Las pólizas que, intervenidas por Corredores de Comercio, - se expidan para dotar de título de propiedad a quienes hayan suscrito efectos públicos, acciones, obligaciones, cédulas, participaciones en fondos de inversión o análogos	5 pts.	5 pts.

E) Letras de cambio y demás documentos de giro:

Número 38.- Las letras de cambio con arreglo a la siguiente Tarifa (1):

Hasta	500,00 pts.	3 pts.
De	500,01 pts. a 3.000	5 pts.
De	3.000,01 ptas. a 7.500	15 pts.
De	7.500,01 pts. a 15.000	30 pts.
De	15.000,01 pts. a 30.000	75 pts.
De	30.000,01 pts. a 60.000	150 pts.
De	60.000,01 pts. a 100.000	250 pts.
De	100.000,01 pts. a 150.000	375 pts.
De	150.000,01 pts. a 300.000	750 pts.
De	300.000,01 pts. a 500.000	1.250 pts.
De	500.000,01 pts. a 1.000.000	2.500 pts.
De	1.000.000,01 pts. a 1.500.000 p....	3.750 pts.
De	1.500.000,01 pts. a 2.500.000	6.250 pts.
De	2.500.000,01 pts. a 5.000.000	12.500 pts.
De	5.000.000,01 pts. a 7.500.000	18.750 pts.
De	7.500.000,01 pts. a 10.000.000	25.000 pts.
De	10.000.000,01 pts. a 13.000.000	32.500 pts.

El exceso de 13.000.000, a 2,50 pts. por cada mil o fracción.

(1). En el régimen común, la Tarifa aplicable a las letras de cambio y demás documentos de giro (que es la número 39) coincide con esta del régimen foral, salvo una diferencia, la del régimen común sólo llega a 5 millones, por lo que el exceso de estos 5 millones (y no de trece como en el régimen foral) es lo que tributa a 2,50 pts. por cada mil o fracción.

16.- DEUDA TRIBUTARIA.

En esta modalidad del Impuesto, la deuda tributaria coincide con la cuota tributaria que se obtiene por aplicación de las Tarifas.

17.- DEVENGO DEL IMPUESTO.

El Impuesto se devenga (art. 177 del RF):

- en las actuaciones y resoluciones jurisdiccionales, al formalizarse las mismas.
- en los actos de naturaleza administrativa, en el momento de su respectiva formalización.
- en las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos, cuando se expida el documento en cuya virtud haya de practicarse la anotación.
- en los documentos notariales e intervenidos por Agentes - Mediador, al formalizarse el documento.
- en las letras de cambio y demás documentos de giro, cuando se libren, expidan u ordenen.

A efectos de todo ésto hay que tener presente que se entiende formalizado un documento cuando por su naturaleza y función haya producido o sea susceptible de producir cualquier efecto jurídico o económico, con independencia de los defectos de fondo o de forma que puedan existir.

III.- Normas comunes a los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales INTER VIVOS y Actos Jurídicos Documentados.

18.- ORGANOS DE GESTION.

La gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponde a la Diputación Foral, a su Presidente, a la Oficina Liquidadora Central y a las Oficinas Liquidadoras de Partido al igual que ocurre con el Impuesto de Sucesiones (véase el apartado 10 del capítulo XIV).

Los documentos, tanto públicos como privados, que contengan actos o contratos gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales INTER VIVOS se presentaran con arreglo a las siguientes reglas (art. 222 del RF):

- si hubiesen sido autorizados u otorgados en Alava, en la Oficina Liquidadora en cuya demarcación se autoricen u otorguen.
- si hubiesen sido autorizados u otorgados fuera de Alava y se refieran a bienes inmuebles sitos en territorio alavés, en la Oficina Liquidadora correspondiente al lugar donde radiquen dichos bienes, y si estan ubicados en distintas localidades, en aquella Oficina en cuya demarcación se hallen los que representen mayor valor.
- si los documentos se refieren a bienes muebles, en la Oficina correspondiente al domicilio del transmitente, y, en su defecto, en la Oficina Liquidadora Central.
- si el documento se refiere a muebles e inmuebles se estará a lo que hemos dicho en los dos primeros apartados según que se autorice u otorguen en Alava o fuera de ella.
- los documentos relativos a Sociedades, en la Oficina Central de la Diputación.

Cuando no sea posible determinar la competencia por aplicación de estas reglas que acabamos de ver, la liquidación se practicará por la Oficina Liquidadora Central.

Los documentos que estén sujetos al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados se presentarán, según dispone el art. 223 del RF, en la Oficina Liquidadora del lugar donde se formalice el documento sujeto al Impuesto, y en las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos, en la correspondiente al lugar donde la anotación haya de practicarse.

Como una regla particular, el art. 224 del RF establece - que los documentos relativos a extinción de usufructos o pensiones, o las que tengan por objeto directo hacer constar el cumplimiento de condiciones, se presentaran en la misma Oficina que hubiese conocido de los actos o documentos en que se -

constituyeron o establecieron.

Existen unos casos en los que no es necesaria la presentación de los documentos en las Oficinas Liquidadores. Estos casos lo recoge el art. 213.2 del RF y se refieren a los documentos siguiente:

- aquellos en los que se formalice la transmisión de efectos públicos, acciones, obligaciones y títulos-valores de todas clases, intervenidos por Corredor Oficial de Comercio.
- las transmisiones de vehículos de turismo ya matriculados que se reintegren con timbres móviles, en los casos en que proceda esta forma de pago.
- los contratos de arrendamientos de viviendas y locales de negocio, cuando se reintegren mediante timbres móviles.
- las resoluciones y actuaciones jurisdiccionales a que se refieren los números 29 a 31 de las Tarifas, correspondientes a los Actos Jurídicos Documentados y con excepción de los laudos arbitrales que hemos visto en el apartado 15 A) de este capítulo.
- las certificaciones, autorizaciones, licencias y permisos expedidos por la Diputación, Ayuntamientos, Juntas Vecinales y Concejos de Alava, y por sus autoridades y funcionarios, así como las expedidas por entidades jurídicas no pertenecientes a la Administración del Estado y las instancias y recursos que los particulares presenten a las Corporaciones y entidades señaladas.
- las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable y los testimonios notariales de todas clases, excepto los de documentos que contengan actos sujetos al Impuesto si no consta en dichos documentos la nota extendida por el Liquidador de haber satisfecho el gravamen, o en su caso, de exención o no sujeción.
- las letras de cambio y actas de protesto.
- cualesquiera otros documentos referentes a actos y contratos para los que la Diputación acuerde, como forma de pago del Impuesto el empleo obligatorio de efectos timbrados.

Todos estos documentos que hemos señalado estan en principio exentos de su presentación, pero cuando contengan algún acto o contrato por el que, en todo o en parte, deba satisfacer el Impuesto en metálico, entonces sí que deben presentarse para su liquidación, debiendo hacerlo en la Oficina competente.

En los referentes a los conflictos de competencia entre - las Oficinas Liquidadoras nos remitimos a lo dicho al hablar - sobre el Impuesto de Sucesiones (véase el apartado 10 del capítulo XIV).

19.- PLAZOS DE PRESENTACION.

El plazo de presentación de los documentos sujetos o que contengan actos o negocios sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, será de 30 días hábiles contados desde el siguiente a su otorgamiento, aprobación o autorización, teniendo en cuenta para el cómputo de dicho plazo las siguientes reglas especiales (art. 234 del RF):

- a) el plazo de 30 días para la presentación de los documentos relativos a ventas o adjudicaciones hechas en subasta pública judicial, notarial o administrativa se contará desde el siguiente a aquel en que fuese firme el auto aprobando el remate o aquel en que hubiese sido definitivamente aprobado, según se trate de subasta judicial o - administrativa, si en ninguno de los dos casos fuese necesario el otorgamiento de escritura pública.

Cuando por cualquier causa no se expidiesen aquellos documentos dentro del plazo mencionado, los interesados estaran obligados a presentar una declaración escrita en la Oficina Liquidadora que, a su vista, practicará liquidación provisional, que se convertirá en definitiva al - verificarse la presentación de los documentos señalados.

En el supuesto de que fuera necesario otorgar escritura pública, el plazo de 30 días se computará desde el siguiente a su otorgamiento, pero si dicha escritura no pudiese otorgarse en el plazo legalmente establecido al efecto o la legislación no señalase plazo, entonces de-

ben los interesados presentar una declaración análoga a la que citamos en el párrafo anterior.

- b) los testimonios o certificados de ejecutorias y actos judiciales o administrativos se presentaran en el plazo de 30 días contados desde aquel en que los fallos judiciales fuesen firmes y definitivos si se trata de administrativos, aún cuando por consecuencia de dichos fallos o resoluciones y en ejecución de los mismos haya de otorgarse escritura u otro documento público en favor del adquirente.
- c) en la constitución de préstamos representados por obligaciones, cédulas u otros títulos análogos, los 30 días se cuentan desde el siguiente a aquel en que se acuerde poner en circulación los expresados títulos, y en la extinción, desde el siguiente a aquel en que por la entidad o persona se destinen cantidades para su reembolso o adquisición.
- d) en las cuentas de crédito los 30 días se contarán desde el siguiente a la fecha de liquidación anual de las mismas o a aquella en que se diesen por terminadas las operaciones.
- e) en las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos el plazo se contará desde el día siguiente a aquel en que se expida el documento en cuya virtud haya de practicarse la anotación.
- f) en los títulos o certificaciones acreditativas de concesiones administrativas de todas clases, los 30 días se cuentan desde el siguiente a aquel en que se notifique el acuerdo o resolución en que dichas concesiones se otorguen o aprueben, si este requisito fuese necesario.

Si no se acredita debidamente la fecha de notificación, el plazo se computará desde el siguiente al de la adopción del acuerdo o resolución que la otorgue.

- g) en la constitución de sociedades mediante suscripción pública de acciones y en el supuesto de aumento de capital realizado mediante nuevas aportaciones de los socios,

el plazo de 30 días se contará desde el siguiente a -
aquel en que finalice el período de desembolso.

Si el aumento de capital se produce mediante trans-
formación de reservas, plusvalías o utilidades no repa-
tidas, el plazo se contará desde el día siguiente al de
la adopción del acuerdo.

Si dicho aumento se realizara mediante conversión de
obligaciones en acciones, los 30 días se cuentan desde
el siguiente a aquel en que finalice el plazo de opción
concedido a los obligacionistas.

- h) en el supuesto de reducción del capital social, en los
de prórroga, transformación y modificación de socieda-
des, el plazo de 30 días se contará desde el siguiente
al de la adopción del acuerdo correspondiente.
- i) en la disolución de sociedades los 30 días se contarán
desde el siguiente a aquel en que se adopte el acuerdo
de poner en liquidación a la sociedad.

Cuando se trate de sociedades de seguros, la liquida-
ción por el concepto de disolución habrán de solicitarlo
tales sociedades dentro de los 30 días siguientes a -
aquel en que den cumplimiento a lo dispuesto en el art.
123.1 del Reglamento de 2 de febrero de 1912 (1).

- j) las certificaciones de acuerdos en los que las socieda-
des constituidas o domiciliadas en Alava deben expresar
la parte del capital que destinan a operar en Alava y -
de las que ya hemos hablado (véase el art. 155 del RF y
el apartado 4.9 de este capítulo) se presentarán dentro
del plazo de 30 días contados desde el siguiente al de
la fecha de aquellas y los balances anuales dentro del
mes siguiente a aquel en que se hubieran aprobado.

Cuando todos los documentos a que hemos hecho alusión -
procedan del extranjero, el plazo de presentación en las Ofi-
cinas Liquidadoras de Alava lo pone el art. 235 del RF en 60 -
días. (1).

(1). Iguales plazos de presentación existen en el régimen común,
aunque el TR no los diga expresamente en su art. 115 don-
de se remite al Reglamento del Impuesto de Derechos Rea-
les de 1959 que sí establece los mismos (véanse los arts.
107 y ss. del Reglamento en cuestión).

20.- LIQUIDACION DEL IMPUESTO.

Los interesados en toda clase de actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, están obligados a presentar los documento necesarios para practicar la liquidación del mismo, teniendo dicha liquidación el carácter de definitiva salvo en aquellos casos en que se disponga reglamentariamente que ha de ser provisional, como tendremos ocasión de ver a lo largo de este apartado.

Aparte de esta regla general, podemos examinar algunos casos más concretos a los que alude el RF, por ejemplo, la disolución de sociedades, en la cual basta que exista acuerdo de poner en liquidación a la sociedad para que se practique la liquidación correspondiente, que tendrá carácter de provisional en tanto no se gire la definitiva en vista de lo que resulte de la escritura o documento de liquidación definitiva de la Sociedad. La liquidación definitiva del Impuesto se practicará en el plazo de un año contado desde la fecha de la provisional, sin perjuicio del Derecho que tiene la Diputación para rectificarla, en beneficio exclusivo de la Hacienda Provincial y en tanto no prescriba la acción para exigir el Impuesto (art. 200 del RF).

Otro caso en que también se practica una liquidación provisional es el de la transmisión de créditos, derechos o acciones, mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, cuando no conste el valor de aquellos. La liquidación provisional se practica sobre el valor declarado por los interesados a requerimiento de la Oficina Liquidadora, y la liquidación definitiva se realizará cuando, al hacerse efectivas, se consigne el verdadero valor de los bienes que mediante aquellos se obtiene.

El art. 291.2 del RF establece que cuando los interesados no efectúen la declaración de valor de los créditos, derechos o acciones transmitidas, en el plazo de 15 días, la Oficina Liquidadora lo fijará por los medios que tenga a su alcance, y si no fuese posible determinarlo se aplazará la liquidación haciendo constar el aplazamiento por nota extendida al pié del documento.

En las cuentas de crédito se practican liquidaciones anuales sucesivas, en tanto subsista el contrato, sobre el importe que realmente hubiese utilizado el acreditado, haciendo constar en el documento en el que se consigne la operación, la obligación de presentarlo anualmente a liquidación y tomándose nota del documento en cuestión en la Oficina Liquidadora a los efectos pertinentes.

Con los contratos de suministro también se produce una liquidación provisional por el total valor de los bienes cuyo consumo se haya previsto, y si no se conoce, por el que declare el interesado (art. 293 del RF).

El contribuyente debe en el plazo de 30 días siguientes al del término del contrato, presentar nuevamente el documento, en que dicho contrato se ha formalizado, en la Oficina Liquidadora, junto con una declaración, firmada por ambas partes contratantes, en la que se consigne la cantidad y valor de los bienes realmente suministrados. A la vista de esta declaración se gira una liquidación complementaria si procediese o se reconoce el derecho del interesado a la devolución de lo que como consecuencia de la liquidación provisional hubiese pagado de más, haciendo constar, por nota al pie del documento, la indicación de estar definitivamente liquidado el contrato de suministro que en el mismo se hubiese formalizado.

Si en el contrato no consta la cantidad y valor de los bienes a suministrar y el contribuyente no formula una declaración provisional de su total importe, se le requerirá para que la formule en el plazo de 15 días, y si transcurre dicho plazo sin haberlo hecho la Oficina Liquidadora, previos los informes técnicos que estime convenientes, fijará la cantidad que habrá de servir de base a la liquidación provisional.

Cuando fuese revisado el precio de los bienes a suministrar, el contribuyente queda obligado a presentar en la Oficina Liquidadora correspondiente el documento en el que conste la revisión o, en su defecto una declaración en la que se haga constar el precio revisado, al objeto de practicar la liquidación complementaria que corresponda.

Todo ésto que hemos dicho referente a los contratos de suministro se aplica igualmente a los contratos que den lugar a prestaciones periódicas cuyo importe total no pueda determinarse inicialmente, puesto que así lo dispone el art. 292.4 del RF.

21.- PAGO DEL IMPUESTO.

El pago de la deuda tributaria que resulte del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se efectuará en efectivo mientras no se diga lo contrario (art. 294.2 del RF). Ello no obstante hay algunos casos en que el pago debe efectuarse mediante efectos timbrados, y son los siguientes:

- las transmisiones a título oneroso de vehículos de turismo ya matriculados (art. 159.2 1º del RF).
- la transmisión, intervenida por Corredor Oficial de Comercio, de acciones y sus derechos de suscripción preferente, así como de obligaciones y efectos públicos, si unos y otros están admitidos a cotización oficial en Bolsa (art. 151.4 del RF).
- la transmisión, intervenida por Corredor Oficial de Comercio, de los títulos y derechos que acabamos de citar cuando no estén admitidos a cotización oficial en Bolsa (art. 159.5 del RF).
- los contratos de arrendamientos de viviendas y de locales de negocio (art. 164.2 del RF).
- las concesiones, certificaciones, amortizaciones, licencias y permisos de cualquier clase que expidan u otorguen los funcionarios y empleados de la Diputación, Ayuntamientos, Juntas Vecinales y Concejos de Alava (art. 186.3 del RF).
- los actos de protesto (art. 192.5 del RF).
- las segundas y posteriores letras de cambio si al presentarse a la aceptación o al pago no se une a las mismas la primera cantidad librada en el impreso correspondiente (art. 198.2 del RF).

- las copias de las letras de cambio si el tenedor ejercita el derecho contra los endosantes que hayan firmado la copia (art. 198.3 del RF).

Por último, tenemos el art. 197.2 del RF que dice que no quedarán cubiertas por el reintegro de la letra y, en consecuencia, estas se reintegrarán nuevamente mediante timbres, móviles por la cuantía correspondiente y, en el caso de prórroga, teniendo en cuenta la duración de ésta:

- las cláusulas de aceptación en las que el librado, con posterioridad a la expedición de la cambial, designe o indique a un tercero, para su pago quedando el efecto como librado a cargo de este último.
- la transmisión, aunque se realice por endoso, de la propiedad de las letras no expedidas a la orden, de las vencidas y de las perjudicadas, que se considerará como cesión del crédito incorporado a la misma.
- la prórroga o renovación de la letra, cualquiera que sea su eficacia cambiaria, que se considerará, a todos los efectos, como nuevo giro (1).

Ya para terminar señalemos que el pago en efectivo puede realizarse a elección del contribuyente, por cualquiera de los siguientes medios (art. 297 del RF):

- mediante ingreso directo en dinero de curso legal.
- mediante cheque o talón de cuenta corriente.
- por medio de giro postal.
- a través de transferencia bancaria.

Y que los efectos timbrados serán de las siguientes clases (art. 310 del RF):

(1). Hay que tener presente que no se considera prórroga o renovación del efecto la mera tenencia del mismo después del vencimiento sin que se ejerciten las acciones procedentes, en la prórroga del vencimiento acordado por moratoria legal (art. 197 del RF).

- timbres móviles.
- papel timbrado común.
- documentos timbrados especiales.

22.- PRESCRIPCION.

Según el art. 350 del RF, prescribieran a los cinco años:

- el derecho a determinar la deuda tributaria en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, mediante la practica de la liquidación correspondiente.
- la acción para imponer sanciones tributarias por dicho Impuesto.
- el derecho de la Diputación para acordar la revisión de - los actos dictados en vía de gestión del Impuesto sobre - Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- la acción para exigir el pago de las deudas tributarias - liquidadas por el referido tributo.
- la facultad de la Diputación para rectificar las ~~erróneas~~ materiales o de hecho.
- el derecho a la devolución de ingresos indebidos.
- la acción administrativa para comprobar el valor de los - bienes o derechos transmitidos si dicha transmisión estu- viese gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimo- niales y Actos Jurídicos Documentados (art. 352 del RF).

23.- DEBERES DE COLABORACION EN LA GESTION DEL IMPUESTO.

Los Jueces de Primera Instancia e Instrucción, los Municipales y Comarciales, cuidaran de que los Secretarios Judiciales remitan mensualmente a la Oficina Liquidadora una nota de los fallos ejecutoriados o que tengan carácter de sentencia firme, por los que se adjudique, declaren, reconozcan o transmitan - perpetua, indefinida, temporal, revocable o irrevocablemente cantidades en metálico que no constituyan precio de bienes mue

bles o inmuebles, o de servicios personales.

Dichos Secretarios deben tambien remitir mensualmente un estado de las adjudicaciones de efectos públicos u otros valores mobiliarios, frutos, géneros, saldos y, en general, de toda clase de bienes muebles, tanto de los que se adjudiquen a los demandantes en pago de débitos de cualquier clase o de servicios, como a terceras personas para pago de débitos, cuotas o conceptos análogos.

Todos los estados mensuales que remitan los Secretarios Judiciales indicarán el nombre del adquirente el valor de los bienes y el concepto por el cual se verifica la adquisición.

Asímismo, los Secretarios Judiciales tienen la obligación en las correspondientes diligencias de notificación, de advertir a los interesados en cuyo favor recaigan fallos que hayan de producir entrega de bienes o de cantidades en metálico, el deber que tienen de presentar a la liquidación y pago del Impuesto los testimonios, copias y declaraciones consiguientes, dentro de los plazos reglamentarios, en cuyo requisito no se acordará ni se efectuará la entrega de los bienes. Esta advertencia habrá de hacerse por medio de diligencia escrita, que firmarán los interesados, o en su defecto, tendrá lugar por los medios que establecen las Leyes de Enjuiciamiento (art. - 261 del RF).

Los Registradores de la Propiedad, por su parte, estan obligados a poner en conocimiento de la Oficina Liquidadora Central, los cargos que pesan sobre los bienes inmuebles objeto de transmisión cuyo titulo se les presente para la inscripción y que no aparezcan señalados en el documento con expresión de la Oficina que hubiese practicado la liquidación y el número de esta. Asimismo, cuando los Registradores fijen sus honorarios por el valor asignado al inmueble en la transmisión anterior (1) lo deberán poner en conocimiento del liquidador en el plazo de ocho días, indicando el valor aceptado para la fijación de honorarios, al objeto de que, en su caso, se revise el expediente de comprobación si no hubiera prescrito la -

(1). Este derecho se lo confiere a los Registradores el art. 613 del Reglamento Hipotecario.

acción administrativa.

Por lo que respecta a los Notarios, el art. 264 del RF - establece que deberán facilitar a los Liquidadores los datos que estos reclamen en relación a los actos o contratos en que hayan intervenido en el ejercicio de sus funciones y expedir, en el plazo de quince días, las copias de los documentos que autoricen u obren en su protocolo que no hayan sido presentados a liquidación en el plazo reglamentario. De igual forma, deberán remitir a la Oficina Central o a los Liquidadores de los Partidos Judiciales respectivos, dentro de la primera quincena de cada trimestre, una relación o índice de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, se hallen o no sujetos al Impuesto, con excepción de los ~~actos~~ - de última voluntad, reconocimiento de hijos, poderes y actos de protesto y de requerimiento al cumplimiento de obligaciones o entrega de documentos, expresando el número de protocolo, - cuantía del acto o contrato, nombres y apellidos de los otorgantes, concepto de su intervención, domicilio y vecindad de aquellos, fecha del documento y naturaleza jurídica del acto o contrato, expresando, además, si se ha expedido la primera copia. Dentro de ese mismo plazo deben enviar también una relación de documentos privados que comprendan los contratos sujetos al pago del Impuesto que les hayan sido presentados para - reconocimiento o legitimación de firmas.

Los Notarios que autoricen cualquier documento sujeto a tributación consignarán en el mismo ~~entre~~ las advertencias legales y de forma expresa, el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentarlo a liquidación, así como la afección de los bienes al pago del Impuesto correspondiente a las transmisiones que en ellos se hubiesen verificado y las - responsabilidades en que se incurre en el supuesto de no efectuar la presentación. Cuando el documento que ellos autorizan haga constar una transmisión de bienes inmuebles, los Notarios consignarán también, si los interesados lo manifiestan o acreditan, la renta o valor catastral o, en su caso, el líquido - imponible asignado a los mismos. Cuando falte la manifestación o acreditación de los interesados, los Notarios harán constar que ignoran el dato señalado.

Los Liquidadores cuidarán de que sean remitidas puntualmente por los Secretarios Judiciales, Registradores y Notarios, los estados, índices y relaciones señalados dando cuenta a la Diputación de los retrasos y resistencias que encuentren para que ésta utilice los medios convenientes a fin de compeler a los mismos al cumplimiento de su obligación.

Las autoridades administrativas que, ejerciendo una jurisdicción de cualquier clase, bien sea propia o delegada, otorguen concesiones de cualquier clase, aun cuando no se hagan constar en escritura pública están obligadas a pasar mensualmente a la Oficina Liquidadora correspondiente una nota de las que otorguen, expresando su valor, naturaleza, fecha, objeto y nombre y domicilio del concesionario. Igual obligación corresponde a las autoridades administrativas, Recaudadores de Tributos, - Cajas de Ahorro y Montes de Piedad que aprueben subastas, los cuales tendrán que expresar en la cuota correspondiente, el valor de los bienes subastados, naturaleza, fecha, objeto de la subasta y nombre y domicilio del rematante (art. 274 del RF).

De igual manera, cuando se realicen trabajos catastrales - los funcionarios encargados de este servicio que tengan conocimiento, con ocasión del mismo, del cambio de titular de una o varias fincas, están obligados a remitir a la Oficina Liquidadora, por conducto del Ingeniero Director del Catastro de la Diputación, un oficio en el que se especifique el nombre del propietario anterior, el del actual y su domicilio, título por el que se ha efectuado la transmisión, finca o fincas transmitidas con expresión de su situación, cabidas, linderos, cultivos o aprovechamientos a que se les destina y extensión de cada una de estas.

El art. 276 del RF marca a las autoridades y funcionarios de todas clases que en el ejercicio de su funciones tuvieran conocimiento de actos o contratos que estando sujetos al pago del Impuesto no lo hubieran satisfecho, íntegramente no justificándose la exención, la obligación de comunicarlo a la Oficina Liquidadora Central de la Diputación.

En el caso de que todas estas autoridades y funcionarios no faciliten los datos, documentos o copias de los mismos que

tiene obligación de facilitar, aportar o exhibir, el Liquidador General de Impuestos de la Diputación nombrará, de oficio o a petición de los Liquidadores de Partido, un Inspector especial para que los obtenga en los domicilios u oficinas de origen, - sin perjuicio de las sanciones que pudieran imponerse, según establece el art. 277.1 del RF.

IV.- Normas comunes a los Impuestos de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

24.- Garantías de la deuda tributaria.

Los bienes y derechos que se transmitan tanto INTER VIVOS como MORTIS CAUSA, quedan afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de las cuotas correspondientes a la liquidación por la transmisión de las mismas, salvo - que el poseedor resulte ser un tercero protegido por la legislación hipotecaria, civil o mercantil (art. 24 del RF).

A estos efectos hay que tener presente que la afección a que hemos aludido la harán constar los Notarios por medio de una nota en los documentos que autoricen y que no se considera protegido por la fé pública registral al tercero cuando en el Registro constase expresamente la afección.

La Diputación puede dirigir la acción ejecutiva para hacer efectivo el Impuesto correspondiente a la transmisión de los bienes contra el actual poseedor de las mismas, sin más trámite que hacerle la oportuna notificación en el expediente de apremio incoado contra el que resulte personalmente deudor.

25.- COMPENSACION DE DEUDAS TRIBUTARIAS.

Las deudas tributarias de estos Impuestos se extinguen - total o parcialmente por compensación en los supuestos siguientes (art. 315 del RF):

- en caso de anulación de una liquidación que deba ser sustituida por otra de cuantía inferior, en cuyo supuesto se procederá a la devolución de la diferencia siempre que am

bas liquidaciones hubieran sido giradas por la misma Oficina y a cargo de las mismas personas.

- en el supuesto de anulación de una liquidación que deba ser sustituida por otra superior, en cuyo caso se exigirá el pago de la diferencia siempre que se cumplan los requisitos del apartado anterior.

26.- LOS BENEFICIOS FISCALES.

Las Oficinas Liquidadoras aplicaran de oficio las exenciones y reducciones que existen tanto en el Impuesto de Sucesiones como en el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que se produzcan los supuestos que determinan su concesión, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite expresamente. Sin embargo, no se producirá esta aplicación de oficio cuando se exija con carácter previo, la solicitud del contribuyente o un acto administrativo que declare, a instancia de aquel, el derecho a la exención o reducción.

En estos últimos casos, cuando el contribuyente manifiesta al tiempo de la presentación del documento en la Oficina Liquidadora, su propósito de solicitar la concesión del beneficio fiscal pretendido o acredita haberlo instado sin que hubiese recaído resolución, se suspende la práctica de la liquidación y la Oficina Liquidadora requerirá al interesado para que presente, en el plazo de 30 días siguientes a la notificación, el traslado de la resolución que se dicte.

Si transcurren más de 6 meses desde la presentación del documento sin que el interesado aporte el traslado de la resolución o sin que justifique que la solicitud se encuentra en tramitación ante el órgano competente, se girará la oportuna liquidación sin aplicación de beneficio fiscal alguno con inclusión de los intereses de demora correspondientes, procediéndose del mismo modo si el acuerdo dictado no concede los beneficios solicitados.

El art. 12 del RF establece que siempre que se conceda un beneficio cuya efectividad definitiva dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito, la Oficina Liquidadora girará una liquidación provisional por el im-

porte total de la que hubiera debido girarse en caso de no - mediar la exención o reducción concedida, haciendo figurar dicho importe en la nota en que se haga constar el beneficio concedido y el carácter provisional de éste.

Cuando por incumplimiento de dicha regla quedase sin efecto la exención o reducción declarada con carácter provisional, la Oficina Liquidadora practicará de oficio la liquidación definitiva correspondiente, con inclusión de los intereses de démora y las sanciones que procedan.

Aparte de los beneficios que establece el RF y que consisten en las exenciones y reducciones que hemos visto al analizar los Impuestos de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Diputación puede acordar conceder otros determinando la extensión y condiciones en que los - mismos se otorgan (art. 13 del RF).

Por último, y como reglas generales, podemos decir que:

- si un concepto tributario disfruta de varias reducciones éstas se aplican sucesivamente, de mayor a menor, sobre la base resultante (art. 14 del RF).
- en ningún caso las exenciones o reducciones que se concedan se aplicaran analógicamente a supuestos distintos de los previstos (art. 15 del RF).

27.- COMPROBACION DE VALORES.

Las Oficinas Liquidadoras comprobaran el valor de los bienes y derechos, tanto en las transmisiones INTER VIVOS, como - en las MORTIS CAUSA, y en general en toda clase de actos sujetos a los Impuestos que venimos tratando.

Los medios de comprobación pueden ser ordinarios o extraordinarios.

a) Medios ordinarios de comprobación:

El art. 241 del RF enumera los siguientes (1).

-
- (1). El art. 117 del TR enumera los medios ordinarios de comprobación en el régimen común y, prácticamente coinciden con los del régimen foral, aunque añade dos: la utilidad asignada en las cartillas evaluatorias de la riqueza rús

- el Padrón o amillareamiento de la riqueza territorial.
- los Registros Fiscales y los documentos o trabajos catastrales debidamente aprobados.
- los valores asignados a los solares a efectos del arbitrio de plusvalías o publicaciones de carácter oficial, si se trata de transmisiones de terrenos sin edificar o en la parte no edificada.
- el precio en que, según la última enajenación, fuesen vendidos los bienes de cuya transmisión se trate u - otros de naturaleza o circunstancias análogas situados en la misma zona o distrito.
- los precios medios de venta según los datos existentes en el Registro de la Propiedad o publicaciones de carácter oficial.
- el valor fijado en el expediente de expropiación forzosa, para los bienes y derechos objeto de la misma (1).
- las valoraciones de los terrenos y construcciones acordadas a efectos de la C.T.U. (1).
- el valor comprobado que figure en la última inscripción del inmueble o derecho real en el Registro de la Propiedad.
- el capital asignado a los bienes en los contratos de seguro.
- el precio por el que aparezcan arrendados los bienes, considerándose, en su caso, como tal, el importe de los aprovechamientos forestales ordenados, cualquiera que sea la forma de su contratación.
- el cánón de superficie o el promedio anual de los productos extraídos, respecto de la propiedad minera.
- el valor asignado a las fincas hipotecadas para la subasta en cumplimiento de lo previsto en el art. 130 de la LH en la transmisión de las mismas.
- la cotización de los bienes y derechos en los mercados nacionales o extranjeros (1).

tios, mientras subsistan y el dictamen que a requerimiento del Liquidador emita el Ingeniero Naval Inspector de Buques de la Comandancia de Marina respectiva en lo referente a tal clase de bienes.

(1). Estos medios de comprobación no los recoge el art. 117 TR.

- la valoración que a requerimiento del Liquidador formule - un funcionario técnico al servicio de la Diputación que posea título adecuado a la naturaleza de los bienes transmitidos o del acto sujeto a liquidación, sin que tal valoración prejuzgue la que resulte de la tasación parcial en - los casos que hubiera lugar a ello.
- los valores que figuren en las inspecciones municipales veterinarias, respecto de la ganadería.
- la valoración dada a los vehículos de motor por el Ingeniero Industrial al servicio de la Diputación, en la transmisión de los mismos, o, tratándose de la transmisión de vehículos automóviles ya matriculados, si el turismo no se hallase comprendido en la Tabla que acompaña como anexo al RF y en la que figuran los precios medios de vehículos de turismo usados, o cuando, aun estando incluido en dicha Tabla, el contribuyente no estuviera de acuerdo con el valor resultante de la aplicación de los precios medios y porcentajes expresados en la misma.
- los Balances y datos de que disponga la Diputación a efectos del Impuesto de Sociedades, del Impuesto Industrial o de cualquier otro, cuyos Balances se presume, a efectos fiscales, que tienen plena vigencia durante el ejercicio económico siguiente, salvo prueba documental en contrario, sin perjuicio de que pueda exigirse el Balance correspondiente a la fecha de la transmisión y de la facultad del Liquidador para comprobar los elementos del Activo.

La Oficina Liquidadora utilizará cualquiera de estos medios de comprobación, sin que el haber utilizado alguno de ellos excluya valerse de otro u otros, si se estima que el resultado obtenido por el primero de los medios empleados no revela el verdadero valor de los bienes y derechos.

b) Medios extraordinarios de comprobación.

Como medio extraordinario de comprobación tenemos la tasación pericial, a la cuál se acudirá en los siguientes casos - (art. 246 del RF) (1):

(1). Véase el art. 119 del TR que se manifiesta en el mismo sentido.

- cuando siendo susceptible de utilización alguno de los - medios ordinarios de comprobación, no se llegue a conocer con ellos, a juicio de la Oficina Liquidadora, el verdadero valor de los bienes y derechos transmitidos.
- en el caso de que no sea aplicable ninguno de los medios de comprobación ordinarios.
- cuando se establezca este medio de comprobación como indispensable para fijar la BI de la liquidación.
- cuando lo soliciten los interesados o estos no acepten el valor que la Oficina señale como resultado de la comprobación por los medios ordinarios.

La comprobación del valor de los bienes y derechos se efectúa por la Oficina Liquidadora competente mediante la instrucción del oportuno expediente.

Las Oficinas Liquidadoras de ~~Amurrio~~ y Laguardia practicarán y aprobarán las comprobaciones de valores cuando la cuantía de las que hayan de servir de base de liquidación no exceda de 500.000 ptas. dando cuenta del resultado de la misma a la Oficina Liquidadora Central a efectos de realzar, en su caso, la oportuna revisión (art. 247,2 del RF). Cuando la cuantía de la base exceda de 500.000 ptas. las Oficinas Liquidadoras de Amurrio y Laguardia practicarán la comprobación de valores y remitirán el expediente con los documentos a la Oficina Liquidadora Central, para que ésta apruebe la liquidación practicada o señale los defectos advertidos, indicando también, en su caso, - la procedencia de utilizar alguno o algunos medios de comprobación distintos de los utilizados, incluso la tasación pericial.

El expediente de comprobación de valores por los medios ordinarios debe terminarse en el plazo de dos meses, contados a partir del día siguiente al de la presentación del documento necesario para practicar la comprobación. Cuando no se aporten los elementos necesarios para practicarla, el plazo será de - cuatro meses, requiriendo la Oficina Liquidadora al interesado para que presente los documentos en el plazo de 15 días e imponiéndole una multa de 100 a 1.000 ptas. si transcurre dicho - plazo y no realiza la presentación. Esta multa puede repetirse

por dos veces previos sendos requerimientos por igual plazo.

Cuando, a pesar de esta sanción, los interesados siguen sin presentar los documentos necesarios, se procederá a reclamarlos de oficio al funcionario y organismo que corresponda, que los remitirá en el plazo de 15 días.

Según el art. 250,1 del RF la comprobación puede suspenderse por el plazo de un año, a instancia del contribuyente y siempre que se aleguen causas que justifiquen debidamente la solicitud.

Por lo que respecta a la tasación pericial, el perito dispone de 15 días naturales para formar una hoja de aprecio por cada uno de los bienes y derechos objeto de la tasación, en la que consignará el valor peritado y los fundamentos de que se ha servido para determinar dicho valor. Esta tasación pericial puede suspenderse si con anterioridad a que proceda a la misma el perito, solicita la suspensión el contribuyente, aceptando al propio tiempo, el valor fijado por la Oficina Liquidadora en la comprobación realizada por los medios ordinarios (art. 255 del RF).

Una vez que el perito remite sus hojas de aprecio a la Oficina Liquidadora, ésta le notificará al interesado cual ha sido el resultado de la tasación, advirtiéndole que, en caso de no estar conforme, debe señalar en el plazo de 15 días el nombre y circunstancias del perito a quien designa, entendiéndose que renuncia a su derecho si deja transcurrir ese plazo sin efectuar designación alguna, y que aceptan, por tanto, el valor señalado.

En el supuesto de que los contribuyentes designen un perito, este deberá presentar sus correspondientes hojas de aprecio en un plazo de 15 días contados desde la fecha en que se le hubiese designado.

Cuando exista disconformidad entre los peritos se aplican las siguientes reglas (art. 257 del RF):

- si la tasación practicada por el perito de la Diputación no excede en más de un 10% de la formulada por el perito del contribuyente, prevalece la de este último.

- si la tasación practicada por el perito de la Diputación excede en más de un 10% de la formulada por el perito - del contribuyente, se nombrará un tercer perito.

Este tercer perito lo nombra el Juez de Primera Instancia, Decano de la capital, entre los peritos que constituyen las listas de técnicos que, para ejercer tal función, formule cada tres años el Presidente de la Audiencia, y deberá realizar su cometido, en el plazo de 15 días naturales a contar - desde la fecha que reciba todos los datos y documentos del expediente, mediante una certificación que comprenderá la valoración dada a los bienes o derechos.

En vista del resultado de la tasación, el Presidente de la Diputación fijará el valor que ha de servir de base a la liquidación y se la notificará a los interesados advirtiéndoles que pueden interponer recurso contra dicho valor ante la Corporación en el plazo improrrogable de 15 días. Si transcurre dicho plazo y no se ha interpuesto recurso alguno se procederá a practicar las liquidaciones que correspondan.

Ya solo resta por señalar la norma de actuación que contiene el art. 259 del RF, según el cual cuando el procedimiento de la tasación pericial se dilata en términos que hiciera posible la conclusión del expediente dentro de los cuatro meses reglamentarios, llegada dicha fecha, se procederá a la práctica de una liquidación por los valores declarados si no se hubiera hecho con anterioridad, sin perjuicio de que prosigan - las operaciones de tasación, a cuyo resultado deberá estarse - para girar, en su caso, la liquidación complementaria procedente, que tendrá lugar dentro del plazo máximo de dos años.

28.- INSPECCION E INVESTIGACION DE LOS IMPUESTOS.

Según el art. 316 del RF corresponde a la Diputación Foral de Alava, a través de la Jefatura de Hacienda, dirigir y realizar la Inspección e Investigación de estos Impuestos en todo el territorio alavés y a los Liquidadores en su respectiva demarcación.

Los Inspectores de Tributos al servicio de la Diputación

también coadyuvaran en las tareas de investigación e inspección, pero sin embargo, la calificación de hechos, actos y contratos descubiertos por tales Inspectores y la imposición de sanciones a que las infracciones tributarias dieran lugar será siempre de la competencia exclusiva de los Liquidadores.

Los Inspectores de los Tributos al servicio de la Diputación deberán redactar un acta de simple constancia de hechos y remitirla a la Oficina Liquidadora correspondiente siempre - que en el ejercicio de sus funciones tengan conocimiento de alguno de los hechos siguientes (art. 320 del RF):

- que existen actos y contratos no incorporados a un documento y de los que no se ha presentado una declaración escrita en la que consten las circunstancias de aquellos.
- que no se ha presentado a liquidación alguno de los documentos que contiene un acto o contrato referente a cantidad, cosa o derecho valuable, esté o no sujeto a los Impuestos que estamos analizando o exento de los mismos.
- que alguno de los documentos exceptuados de presentación (véase el apartado 18 de este capítulo) no ha sido extendido en el efecto timbrado correspondiente o reintegrado en debida forma.
- que existen pruebas o datos que acrediten nuevos elementos del HI ignorados por la Oficina Liquidadora al dictar un acto de gestión relativo a los Impuestos sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La Jefatura de Hacienda y los Liquidadores están facultados para reclamar de los Notarios, Agentes Mediadores de Comercio, Autoridades, funcionarios y, en general, de las personas físicas y jurídicas públicas o privadas, cuantos datos, documentos y copias de documentos estimen necesarios. En el caso de transmisiones patrimoniales MORTIS CAUSA pueden hacer estas reclamaciones tanto a los herederos o legatarios como a los albaceas, administradores y poseedores de bienes hereditarios. Cuando estas personas requeridas no faciliten los datos y documentos en el plazo de 15 días, contados a partir del siguien

te al requerimiento que al efecto se les haya efectuado, podrán ser compelidos a ello por la vía de apremio.

El RF clasifica los expedientes de esta materia en tres clases:

- expedientes de investigación (art. 322 del RF).
- expedientes de inspección (art. 323 del RF).
- expedientes de denuncia (arts. 324 y ss. del RF).

Los expedientes de investigación serán incoados por los Liquidadores cuando tengan conocimiento:

- de que existen actos o contratos sujetos a tributación no incorporados a un documento y respecto de los cuáles no se ha presentado la declaración en que consten las - circunstancias de los mismos.
- de que existen documentos que contienen actos o contratos sujetos y no presentados a liquidación.
- de que existen algunos documentos exentos de presentación que no han sido extendidos en el efecto timbrado - correspondiente o reintegrados debidamente.

Los expedientes de ~~inspección~~ ^{investigación} se abren mediante una diligencia a la que se unirá, en su caso, copia del oficio requiriendo al sujeto pasivo a la presentación de los documentos y datos que se estimen necesarios, pudiéndose también aportar de oficio por el Liquidador.

Estos dos tipos de expedientes se tramitan de igual forma: los resuelve el Liquidador General de Impuestos de la Diputación y una vez concluido el expediente y dictada la resolución (que contendrá el proyecto de liquidación con inclusión de la sanción que corresponda y los intereses de demora) se - notificará al sujeto pasivo a través de la Oficina Liquidadora que haya instruido aquel, al objeto de que dicho sujeto pasivo pueda manifestar su conformidad con el proyecto de liquidación dentro de los ocho días siguientes.

Transcurrido dicho plazo se practicará la liquidación -

procedente, con condonación automática del 50% de la multa im-
puesta, siempre que el sujeto pasivo hubiese manifestado ex-
presamente su conformidad a la resolución.

Por lo que respecta a los expedientes de denuncias vamos
a detenernos un poco más en su análisis. Empecemos diciendo -
que la competencia para la instrucción, tramitación y resolu-
ción de estos tipos de expedientes la tiene la Oficina Liquida-
dora Central (art. 324 del RF).

La acción para denunciar la ocultación de actos, contra-
tos o documentos sujetos a los Impuestos que estamos analizan-
do es una acción pública y los particulares que denuncien la
falta en la Oficina Liquidadora Central tienen derecho a per-
cibir el total de la multa correspondiente al fraude denuncia-
do, siempre que faciliten todos los datos y documentos neces-
arios para practicar la liquidación.

Este derecho será sólo de la tercera parte de la multa,
cuando el denunciante se limite a señalar el acto, contrato o
documentos sujetos, no reconociéndosele derecho alguno en los
demás casos.

A todos estos efectos hay que tener presente que no se -
consideran denunciantes los interesados en el acto, contrato
o documento de que se trate, ni sus representantes o mandata-
rios.

Para que se produzca la admisión de cualquier denuncia -
es preciso que se formule por escrito, en papel debidamente re-
integrado, y que el denunciante consigne en ella su nombre,
apellidos, y domicilio, así como el nombre, apellidos y direc-
ción del presunto contribuyente y el acto, contrato o documen-
to objeto de la denuncia.

La Oficina requerirá al denunciante en el plazo de 10 -
días siguientes a la presentación de la denuncia, para que se
persone y se ratifique en la denuncia, haciéndose constar di-
cha ratificación mediante una diligencia que será firmada por
el denunciante y el liquidador.

Toda denuncia que se refiera a actos, contratos o documen-
tos previamente conocidos por la Diputación será desestimada,

sin que ello sea obstáculo para que continúe el expediente de investigación si resultase que no se ha presentado el documento o satisfecho el Impuesto por los denunciados (1).

Una vez presentada la denuncia, la Oficina Liquidadora ordenará las diligencias oportunas para el esclarecimiento de los hechos, pudiendo hacer uso de las facultades que tiene atribuidas para la obtención de documentos, datos y antecedentes necesarios.

El expediente se tramitará con audiencia de denunciante y denunciado, concediéndose a cada uno de ellos, por dicho orden (es decir, primero el denunciante) un plazo de 8 días para que formulen las alegaciones y aporten las pruebas que consideren oportunas o propongan la práctica de aquellas que no puedan presentar con su escrito, no excediendo, en ningún caso, el plazo para la práctica de las pruebas de 15 días.

Una vez terminado el expediente se dicta la correspondiente resolución que comprenderá la liquidación pertinente, con inclusión de la sanción e intereses de demora correspondientes que se notificará al interesado en forma reglamentaria a los efectos procedentes.

Para terminar diremos que los gastos que ocasione la comprobación de la denuncia son por cuenta del denunciante, a cuyo efecto podrá exigirse la constitución de un depósito de garantía, cuyo importe se fijará prudencialmente teniendo en cuenta la importancia del fraude denunciado y los gastos probables, sin que en ningún caso exceda del 10% de la cuota que se supone haya sido defraudada. Si el denunciante no constituye el depósito, se entenderá que renuncia a los derechos que pudieran corresponderle y el expediente se continuará por la Oficina Liquidadora.

29.- INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

29.1.- INFRACCIONES Y SANCIONES:

-
- (1). No se entienden comprendidos en este caso los documentos que tengan por objeto denunciar la ocultación de bienes o de valor en los declarados cuando se hubiese girado liquidación por bienes distintos o aceptado como base para ésta un valor inferior al 10%, al menos, al señalado por el denunciante (art. 327.2 del RF).

Según el art. 329 del RF, constituyen infracciones tributarias:

- a) la no presentación en la Oficina Liquidadora de la declaración escrita que han de presentar los interesados cuando los actos y contratos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no se hayan incorporado a un documento y en la cual tienen que especificar todas las circunstancias de aquellos, - así como la no presentación de los documentos que no estén exceptuados de presentación, en los cuales se declare o constituya el HI, medie o no requerimiento. También constituye infracción la presentación fuera de plazo de todos estos documentos.

Estas infracciones se sancionan (art. 330 del RF):

- con multa equivalente al 10% de las cuotas que se liquiden cuando los documentos no fuesen presentados dentro de los plazos reglamentarios y sin exceder de un periodo igual al reglamentario.
- con multa del 20% de las cuotas, si la demora excediese de un plazo igual al reglamentario y los documentos se hubieran presentado por los interesados sin previo requerimiento al efecto de la Oficina Liquidadora.
- con multa igual al 50% de las cuotas si los documentos se hubieran presentado por los interesados previo requerimiento al efecto de la Oficina Liquidadora.
- con multa igual al importe de las cuotas, cuando la liquidación se practique con los datos o documentos - que la Oficina se procure por la negativa infundada - del contribuyente a presentarlos a requerimiento de la misma.

- b) la disminución de valor en los bienes declarados.

Las sanciones que se imponen en estos casos son las siguientes (art. 331 del RF):

- multa equivalente al 20% de las cuotas correspondien-

tes al aumento obtenido si este representa más del - 25% del valor declarado sin exceder del 50%.

- una multa igual al 50% de las cuotas si el aumento excede del 50%, cuando la disminución de valores se demuestre por la comprobación administrativa (sea en la liquidación provisional o en la definitiva) o cuando dicha disminución se descubra por cualquier medio después de practicada la liquidación provisional y dentro del plazo para la definitiva.
 - una multa igual al 20% de las cuotas correspondientes al aumento obtenido si este no excediese del 10% del valor declarado.
 - una multa del 100% de las cuotas correspondientes al aumento obtenido, si dicho aumento fuese superior al 10% cuando la disminución de valores se descubra después de practicada la liquidación provisional y transcurrido el plazo para la definitiva o cuando se descubra después de practicada la liquidación definitiva, - se haya girado o no la provisional.
- c) la falta de presentación junto con el documento de los datos del Catastro o Registro cuando el acto o contrato se refiera a bienes inmuebles, así como la no presentación en el plazo de 15 días de los documentos o antecedentes necesarios para practicar la comprobación o la liquidación atendiendo al requerimiento efectuado por la Oficina Liquidadora al efecto.

En este caso la sanción consiste en una multa de 100 a 1.000 ptas. (art. 333 del RF).

- d) La ocultación de bienes.

La ocultación de bienes se castiga (art. 332 del RF):

- con multa igual al 50% de las cuotas correspondientes al valor de los bienes ocultos cuando sea descubierta al practicar la liquidación provisional o antes de vencer el plazo señalado para solicitar la liquidación definitiva.

- con multa igual al 100% de las cuotas correspondientes a los bienes ocultados cuando se descubra después de girada la liquidación provisional si hubiese transcurrido el plazo reglamentario para la práctica de la definitiva, cuando se descubra al practicar la liquidación definitiva o cuando se descubra después de practicada la liquidación definitiva hayase girado o no la provisional.

- e) la retirada de los bienes y valores del cotitular premuerto que se realicen sin la autorización de la Oficina Liquidadora.

Esta conducta se sanciona con una multa de 1.000 a 10.000 ptas. (art. 334 del RF).

- f) la retirada por el mandatario o endosatario, después del fallecimiento del titular de bienes o valores que corresponden al mismo, sin la preceptiva autorización.
- g) la falsedad cometida en la declaración que debe realizar la persona que retire los valores, efectos o bienes entregados en depósito o bajo cualquier otra forma de contrato en el que se reconozca una cotitularidad sobre las mismas, y en la que conste que los cotitulares viven en el día en que se solicita la retirada, salvo que el declarante acreditase que en el momento de firmar la declaración ignoraba la muerte de algún cotitular.

Este hecho se sanciona con multa de 2.000 a 20.000 ptas. según la gravedad de la infracción y sin perjuicio de poner el hecho en conocimiento de la autoridad judicial competente si la falsedad pudiera ser constitutiva de delito (art. 335 del RF).

- h) la omisión deliberada de cualquiera de los bienes en los inventarios o relaciones que sirvan para girar las liquidaciones definitivas o las provisionales en el caso de que los interesados hubieran dejado transcurrir el plazo para girar las definitivas, siempre que el valor de los bienes ocultados exceda de 50.000 ptas.

En estos casos la sanción es de multa de 2.000 a - 20.000 ptas. según la gravedad de la infracción y sin perjuicio de poner el hecho en conocimiento de las autoridades judiciales que corresponda cuando la falsedad - pudiera ser constitutiva de delito (art. 335 del RF).

- i) cualquier falsedad cometida a sabiendas en alguna de las declaraciones formuladas ante las Oficinas Liquidadoras mediante las cuales se trate de eludir el pago del Impuesto, siempre que lo falseado sea un hecho indubitado.

También se aplica aquí la misma sanción que en los - dos casos anteriores, es decir, multa de 2.000 a 20.000 ptas. según la gravedad de la infracción y sin perjuicio de que se ponga el hecho en conocimiento de la autoridad judicial pertinente cuando la falsedad pudiera ser constitutiva de delito (art. 335 del RF).

- j) la falta de liquidación o la liquidación inferior a la debida en los casos en que, debiendo satisfacerse el - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados mediante efectos timbrados, esté la - liquidación a cargo del contribuyente.

Aquí se aplicaría una multa de cuantía igual al im-
~~porte~~del reintegro omitido sin que, en ningún caso, - sea inferior a 500 ptas (art. 336 del RF).

- k) la falta de pago del Impuesto dentro del plazo reglamentario.

La falta de pago de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos al efecto, implica para el contribuyente la obligación de satisfacer un recargo del 10% de la cuota liquidada, que será independiente de la sanción que pudiera imponerse por otro concepto y sin perjuicio de exigir el interés de demora correspondiente (art. 337 del RF).

- l) la resistencia, excusa o negativa a comparecer en los - actos de inspección, obstaculizando o impidiendo la labor de los Inspectores, sin perjuicio de que la Oficina Liquidadora proceda por los medios reglamentarios a practicar la oportuna liquidación.

Esta conducta se sanciona con una multa de 1.000 a 10.000 ptas (art. 334 del RF).

29.2.- INFRACCION DE LOS DEBERES DE COLABORACION.

El RF establece una serie de sanciones para aquellas - personas que incumplan los deberes de colaboración social - que les estan atribuidas. Estas sanciones son las siguientes:

a) Multa de 100 a 2.000 ptas. según la gravedad de la falta, para (art. 339 del RF):

- los Jueces de Primera Instancia e Instrucción que no cuiden de que los Secretarios Judiciales cumplan con sus obligaciones de colaboración en la gestión del - Impuesto de Sucesiones (véase el apartado 16 del capítulo XIV).
- los Secretarios que incumplan las aludidas obligaciones del Impuesto de Sucesiones o que no extiendan diligencia de la cuantía y reintegro de las resoluciones y actuaciones jurisdiccionales.
- los encargados del Registro Civil que no remitan a la Oficina Liquidadora Central o a los Liquidadores de - los Partidos respectivos, dentro de la primera quince na de cada mes, una relación nominal de los fallecidos el mes anterior (véase el apartado 16 del capítulo XIV).
- las autoridades administrativas, Recaudadores, Cajas de Ahorro y Monte de Piedad que no comuniquen mensual mente a la Oficina Liquidadora correspondiente las - concesiones de cualquier clase que otorguen y las subastas que aprueben (véase el apartado 23 del capítulo XV).
- las Compañías de Seguros que no hagan constar en los libros en que consten el pago de los seguros concertados sobre la vida de una persona, el número y fecha de la carta de pago, liquidación que la motivó, Oficina que expidió dicha Carta y cantidad satisfecha por

el Impuesto de Sucesiones (véase el apartado 16 del capítulo XIX).

También se aplica esta multa a los Notarios que:

- al anticipar cualquier documento sujeto al pago de este tributo que estamos analizando no consignen en el mismo, el plazo para presentarlo a liquidación, la afección de los bienes al pago de los Impuestos y las responsabilidades en que se incurre de no efectuar la presentación (véase el apartado 23 del capítulo XV).
 - no consignen la renta o valor catastral o, en su caso, el líquido imponible asignado a los inmuebles transmitidos, salvo si hacen constar que los interesados manifiestan que ignoran dichos datos (véase el apartado 23 del capítulo XV).
 - autoricen documentos sin que les conste, por declaración expresa de los interesados, que el título o instrumento mediante el cual acreditan el derecho que se transmite, modifica, reconoce o extingue, satisfizo el Impuesto o fué declarado exento del mismo.
- b) Multa de 1.000 a 10.000 ptas. según la gravedad de la falta, a (art. 340 del RF):
- los particulares, Bancos, Sociedades, Asociaciones, personas jurídicas públicas o privadas así como los funcionarios y autoridades que obstaculicen o impidan a la Inspección obtener los datos, documentos o sus copias en los domicilios u oficinas de origen.
 - los particulares, autoridades, funcionarios de todo orden y personas jurídicas públicas y privadas, de cualquier clase, que se nieguen, expresa o tácitamente, a facilitar los datos, documentos o copias de estos que les fueran exigidos por la Oficina Liquidadora.
 - los particulares, Bancos, Sociedades, Asociaciones, Cajas de Ahorro y Monte de Piedad, personas jurídicas

públicas o privadas y funcionarios de cualquier orden que se nieguen expresa o tácitamente, a facilitar los datos, noticias o libros que estén obligados a llevar.

- las mismas personas y entidades cuando no lleven el - Libro Registro especial en el que consten los nombres, apellidos, vecindad y domicilio de los cotitulares en operaciones contratadas en forma indistinta, así como la índole y fecha de la operación de que se trate y - la de cancelación de la misma.
- los herederos, albaceas, administradores o poseedores de los bienes hereditarios que no presenten los documentos necesarios para practicar una liquidación provisional.
- los Registradores de la Propiedad y Mercantiles que no faciliten los datos que se les reclamen o que deben - proporcionar y sean necesarios para la comprobación de valores y exacción de los Impuestos que estamos analizando.
- los Jueces que acuerden la entrega de los bienes a los acreedores sin que justifique el pago del Impuesto correspondiente.
- los Secretarios Judiciales que efectuen dichas entregas sin previa justificación del pago del Impuesto.

También se aplica esta multa a los Notarios en los casos siguientes:

- cuando se nieguen, expresa o tácitamente, a facilitar a los liquidadores del Impuesto datos que éstos reclamen en relación con los actos y contratos en que hubiesen intervenido en calidad de fedatarios públicos.
- cuando no expidan, dentro del plazo de 15 días, sin - que medie causa legítima que justifique la demora, copia de los documentos que autoricen o tengan en su protocolo cuando les hubiese sido requerida por los liquidadores.
- cuando no remitan a las Oficinas Liquidadoras, dentro

de la primera quincena de cada trimestre, una relación de índice de los documentos que autoricen en el trimestre anterior.

- cuando no envíen dentro de los mismos plazos, una relación de los documentos privados que hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firma.
 - cuando de algún modo alterasen en las copias de los documentos que expidan el valor de los bienes o derechos consignados en los mismos o dejaran de incluir en las relaciones que hemos citado en los dos párrafos anteriores, algún documento de los que deban corresponder, sin perjuicio de cualquier otra responsabilidad que pudiera resultar.
- c) Multa de 1.000 a 10.000 ptas. en los siguientes casos - (art. 341 del RF):
- los Jueces, Autoridades y funcionarios, cuando acuerden la entrega de los bienes a los acreedores sin que estos justifiquen previamente el pago del Impuesto correspondiente y los Registradores de la Propiedad y Mercantiles que admitan cualquier documento a inscripción sin que conste extendida en el mismo la nota correspondiente extendida por la Oficina Liquidadora.
 - las autoridades y funcionarios que no faciliten los datos, documentos o copia de los mismos, que tienen obligación de facilitar.
 - las entidades, autoridades y funcionarios que abonen las pólizas, entreguen los bienes subastados o devuelven las garantías constituidas sin previa justificación del pago del Impuesto.
 - los Bancos, Cajas de Ahorro y Montes de Piedad, Sociedades, Asociaciones, particulares y entidades públicas o privadas que efectúen la devolución de bienes, valores, o efectos que hayan recibido en depósito o bajo cualquier otra forma de contrato civil o mercantil a persona distinta del titular sin la autorización de -

la Oficina Liquidadora y las personas que los retiran sin la autorización señalada.

- los que retiren valores y bienes que corresponden al titular premuerto o la misma retirada efectuada por el mandatario o endosatario después del fallecimiento del titular sin previo cumplimiento de los requisitos reglamentarios. Esta responsabilidad es exigible solidariamente a las personas que han realizado la operación y a aquellos en cuyo provecho se hiciese la retirada de bienes o valores.

29.3.- CONDONACION DE SANCIONES.

Todas las multas que se impongan pueden ser condonadas - de forma total o parcial existiendo dos clases de condonación: la automática y la graciable (art. 346 del RF).

La condonación automática del 50% de la multa impuesta - se concede en los siguientes casos:

- cuando los sujetos pasivos sancionados por cualquiera de las infracciones que hemos recogido en el apartado 29.1, presten su conformidad a la liquidación que se les practique o a la multa que se les imponga, salvo en aquellos casos en que se les sancione con una multa del 10% de las cuotas por no presentar los documentos dentro de los plazos reglamentarios sin exceder de un período igual al reglamentario, o del 20% si la demora excede de un plazo - igual al reglamentario y los documentos se hubieran presentado por los interesados sin previo requerimiento al efecto de la Oficina Liquidadora, y salvo en el caso de que se les aplique el recargo del 10% por no pagar dentro de los plazos establecidos el importe de la deuda tributaria.
- cuando las personas sancionadas por infracción de los deberes de colaboración, den su conformidad a la multa que se les imponga.

Pueden obtener la condonación, total o parcial, de la mul-

ta impuesta, los sancionados que lo soliciten dentro de los 15 días siguientes a aquel en que fuera firma la resolución que - la impuso y que señalen en su petición que renuncian a interponer toda clase de recursos contra la misma. Esta condonación - es graciable porque la concede o deniega discrecionalmente la Diputación, pero teniendo en cuenta, y así lo establece el art. 348 del RF, que en ningún caso puede condonarse la participación que en la multa corresponde al denunciante, en los casos de denuncia pública (véase el apartado 28 de este capítulo).

Por último, hemos de señalar que todas las personas que - obtengan la condonación automática del 50% de la multa impuesta, también pueden solicitar y obtener la condonación graciable que concede la Diputación, salvo en la parte que, en su caso, - corresponda al denunciante (art. 349 del RF).

29.4.- DISPOSICIONES COMUNES EN MATERIA DE INFRACCIONES Y SAN- CIONES.

Como normas comunes a todo lo referente a esta materia, - debemos empezar por señalar quien tiene competencia para imponer las sanciones tributarias, y a tal efecto, el art. 342 del RF establece que dicha competencia, salvo cuando las sanciones - consistan en un tanto por ciento de las cuotas liquidadas, la tiene el Presidente de la Diputación si la cuantía no excede - de 5.000 ptas y la Corporación cuando se supere dicha cifra. Sin embargo, cuando se trate de imponer sanciones a las autoridades judiciales la competencia es exclusiva de la Diputación, independientemente de la cuantía.

Cuando se produzca reiteración en las infracciones de los deberes de colaboración y en los apartados c), e), f), g), h), i), j) y l) que hemos señalado en el apartado 29.1 podrá imponerse una nueva multa del duplo de la primitiva aunque la anterior se hubiese impuesto en su grado máximo. Cuando los responsables de estas infracciones diesen lugar con sus acciones u - omisiones a que prescriba la acción comprobadora serán responsables solidarios (sin perjuicio de la sanción correspondiente) de la diferencia de cuotas que pudiese resultar una vez practi-

cada la comprobación, incurriendo también en dicha responsabilidad con respecto a las cuotas del Impuesto, multas e intereses de demora, cuando no sean ellos mismos los sujetos pasivos de la obligación fiscal, siempre que como consecuencia de las infracciones señaladas resulte imposible su cobro.

Por lo que respecta al pago de las multas y de los intereses de demora, dice el art. 344 del RF, que su ingreso se hará siempre en metálico, haciéndose efectivo al mismo tiempo que se ingresan las cuotas liquidadas, ingresándose su importe directamente en Tesorería de Provincia o en la Oficina Liquidadora del Partido correspondiente cuando no hubiera liquidación de cuotas.

En el supuesto de que haya denunciante, ya sabemos que éste tiene derecho a percibir la parte que le corresponda sobre la multa (1) una vez que sea firme el acuerdo de imposición de dicha multa y ésta se haya hecho efectiva. Pues bien, el art. 345.2 del RF indica que una vez efectuado el ingreso de la multa se liquidará la parte de la misma que corresponde al denunciante, haciéndosele efectivo su importe dentro del mes siguiente a aquel en que se haya hecho firme el acuerdo de imposición de la multa o la resolución del expediente, si éste hubiera sido impugnado.

30.- REVISION DE ACTOS.

A) Revisión de oficio:

Según dispone el art. 357 del RF la Diputación podrá revisar los expedientes de comprobación de valores, liquidaciones giradas y declaraciones de exención o no sujeción, y en general, cualquiera de los actos dictados en vía de gestión de los Impuestos que estamos analizando.

(1). El total de la misma si facilita todos los datos y documentos necesarios para la práctica de la liquidación, o - 1/3 cuando se limite a señalar el acto, contrato o documentos sujetos (véase el art. 325 del RF y el apartado 28 de este capítulo).

La revisión es propuesta por la Jefatura de Hacienda y se lleva a cabo mediante un expediente que se inicia con el acuerdo de proceder a la misma. Una vez acordada la revisión se reclaman los documentos y antecedentes que obren en la Oficina Liquidadora, a la cuál se dará vista de las actuaciones, junto con el interesado para que aleguen lo que estimen oportuno en el plazo de 15 días, transcurridos los cuales la Diputación dictará la resolución que proceda.

B) Rectificación de errores:

Cuando en los actos de gestión se produzcan errores materiales, de hecho o aritméticos, se rectificaran de oficio o a instancia del interesado, siempre que no hubiesen transcurrido 5 años desde que se dictó el acto.

En el caso de que los errores se comprueben antes de verificarse el ingreso de las cantidades liquidadas, las Oficinas Liquidadoras podrán instruir, de oficio o a instancia del interesado, el oportuno expediente, que será resuelto por el Presidente de la Diputación (art. 358 del RF).

En el caso de que se resuelva en favor de la rectificación, la liquidación que es rectificada o una certificación de la misma, se dejará unida al expediente como justificante de la nueva liquidación que se practique.

C) Devolución de ingresos indebidos:

Los sujetos pasivos o responsables, así como sus herederos o causahabientes tienen derecho a la devolución de las cantidades satisfechas por estos Impuestos siempre que se hubieran ingresado indebidamente por alguna de las siguientes causas (art. 359 del RF):

- error material de hecho o aritmético, cometido en el acto de gestión.
- duplicidad en el pago por el mismo HI.
- por cumplirse alguna de las condiciones o requisitos reglamentarios que den derecho a la devolución (1).

(1). Por ejemplo, cuando se cumpla una condición resolutoria - (véase el art. 10 del RF y el apartado 2.1 de este capítulo

Cuando una persona considere que tiene derecho a la devolución por incurrir en alguna de las causas determinantes de la misma, lo podrá solicitar del Presidente de la Diputación en el plazo de cinco años contados de la forma siguiente (art. 360 del RF):

- en los casos de error material y duplicidad de pago, a partir del día siguiente a la fecha en que se realizó el ingreso indebido.
- en el supuesto de adjudicación para el pago de deudas, desde el día siguiente a la fecha de la escritura de venta, cesión o adjudicación de los bienes inmuebles o derechos reales a tal objeto, siempre que dicha escritura se hubiese otorgado en el plazo de dos años.
- en el caso de cumplimiento de condición resolutoria o de haberse dictado sentencia o resolución administrativa declarando la rescisión o nulidad de actos o contratos, desde el día siguiente a aquel en que se cumpla la condición o sea firme la sentencia o resolución.
- en los demás supuestos en que proceda la devolución, desde la fecha del hecho que motive el cumplimiento de la condición o requisito.

El art. 361 del RF enumera los documentos que se integraran en todo expediente de devolución de ingresos indebidos. Tales documentos son:

- una solicitud formulada por el interesado o interesados a cuyo nombre se giraran las liquidaciones, o por sus herederos o causahabientes.
- los documentos que hayan motivado la liquidación, bien originales o por copia cotejada por el Liquidador de los extremos o particularidades de aquellos, que sean necesarios.
- la carta de pago correspondiente al ingreso a que la devolución afecte, que deberá aportar el interesado.

lo), o el caso de adjudicación para el pago de deudas (ver el art. 82.3 del RF y el apartado 9.1 de este capítulo) y cuando se dicte resolución administrativa o sentencia declarando la rescisión o nulidad de actos o contratos (véase el art. 22 del RF y el apartado 2.2 del presente cap.

- un informe del Liquidador respecto de la petición de devolución y sobre la procedencia o improcedencia de la misma.

Cuando se trate de ingresos realizados en una Oficina Liquidadora de Partido, deberá el liquidador librar una certificación en la que se exprese el número, fecha y concepto por el que se practicó la liquidación.

El Presidente de la Diputación es quien acordará la devolución, si esta procediese, y su acuerdo se notificará a Intervención y Tesorería de Provincia, a los efectos procedentes.

Cuando se trate de liquidaciones legalmente practicadas, la devolución, cualquiera que sea la causa que la motive, no comprenderá nunca las cantidades satisfechas por el concepto de multa e interés de demora (art. 362 del RF). Ello no obstante, el art. 363 del RF establece que cuando por fallo firme hayan de ser devueltas las multas o parte de ellas, la Oficina Liquidadora Central tramitará de oficio, la devolución, que se efectuará por la totalidad que el fallo determine, de forma que el interesado o sus causahabientes reciban en un mismo acto los ingresos indebidamente percibidos.

D) Recursos:

Contra los actos dictados en el procedimiento de gestión de los Impuestos a que estamos aludiendo, se puede interponer recurso ante el Presidente de la Diputación en el improrrogable plazo de 15 días contados desde el siguiente al de notificación del acto recurrido. Una vez transcurrido dicho plazo, los actos se entienden firmes y consentidos.

El recurso se tiene que interponer por escrito pudiendo acompañar los interesados dicho escrito con cuantos documentos estimen pertinentes a la defensa de su derecho.

Las personas legitimadas para reclamar son las siguientes (art. 364 del RF):

- los sujetos pasivos y responsables en su caso.
- cualquier persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión.

El Presidente de la Diputación resolverá en el plazo máximo de un mes, transcurrido el cual sin haberse dictado acuerdo el recurso se entenderá desestimado tácitamente. Contra las resoluciones del Presidente podrá interponerse en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación, recurso ante la Diputación que lo resolverá en el plazo de dos meses.

Contra el acuerdo de la Diputación cabe a su vez recurso contencioso-administrativo.

ANEXO DOCUMENTAL.

Veamos cuál es la tabla de precios medios de vehículos de turismo usados durante el primer año posterior a su matriculación:

Fabricante o marca	Modelo	Tipos	Precio
Seat	600	Todos	60.000
"	850	Sport	114.000
"	850	2 puertas	80.000
"	850	4 puertas	85.000
"	127	Todos	118.000
"	133	Berlina	95.000
"	124	Berlina	135.000
"	124	5 puertas y LS	145.000
"	124	1.438 c.c.	160.000
"	124	Sport Coupé 1.600	195.000
"	124	Sport Coupé 1.800	270.000
"	1.400	A	90.000
"	1.400	B y C Berlina	112.000
"	1.400	C familiar	127.000
"	1.500	Normal	120.000
"	1.500	Familiar.	143.000
"	1.800 Diesel	Normal	150.000
"	1.800 Diesel	Familiar.	170.000
"	2.000 Diesel	Normal	170.000
"	1.430	Normal y 5 puertas	165.000
"	1.430	Berlinas 1.600 y 1.800 y 5 puertas 1.600.	188.000

Fabricante o marca	Modelo	Tipos	Precio
Seat	131	Normal y Lujo	180.000
"	131	1.600	212.000
"	132	1.600 Normal.	220.000
"	132	1.600 Lujo	235.000
"	132	1.800	250.000
"	132 Diesel	Todos	250.000
Renault	R 4/4	----	65.000
"	Dauphine	Dauphine, Ondine, Gordine .	72.000
"	R 4	Todos	98.000
"	R 5 956 c.c.	Todos	120.000
"	R 5 1.037 c.c.GTL	... ..	128.000
"	R 5 1.289 c.c.S.	.. ...	143.000
"	R 6	Todos	122.000
"	R 7	Todos	125.000
"	R 8	Normal, Lujo y Especial .	120.000
"	R 8	TS	135.000
"	R 10	---	98.000
"	R 12	Normal y TL	145.000
"	R 12	Familiar y TL Familiar ..	155.000
"	R 12	S y S Familiar	165.000
"	Alpine	Cabriolet	124.000
"	Alpine	Berlina	140.000
"	Alpine	1.300	230.000
Authi	MG	1.300 y 1.100	120.000
"	Austin	1.300 y 1.100	98.000
"	Austin	Country	103.000
"	Morris	1.300 y 1.100	100.000
"	Morris	Traveler.	103.000
"	Mini 850	Normal y LS	86.000
"	Mini 1.000	Normal y LS	96.000
"	Mini 1.275	GT	115.000
"	Austin Victor.	Normal	122.000
"	Austin Victor.	Lujo	138.000
"	Austin de Luce	1.100	109.000
Citroën	2 CV	AZL, AZL-N5	56.000
"	2 CV	AZAM	64.000
"	2 CV	6	85.000

Fabricante o marca	Modelo	Tipos	Precio
Citroën	2 CV	Confort	93.000
"	Dyane	6	86.000
"	Dyane	6 S	105.000
"	3 CV	Break	86.000
"	Dynam	--- v.	92.000
"	Citroën 8	Normal y Familiar	125.000
"	GS	Club	172.000
"	GS	Break y Palas	180.000
"	Mehari	----	116.000
Chrysler	Simca 900	Todos	106.000
"	Simca 1000	Todos	120.000
"	1.200	LS	136.000
"	1.200	GL,CLS,GLS,GLS Confort.	150.000
"	1.200	S, S Lujo y Break	160.000
"	Chrysler	180	250.000
"	Chrysler	2 litros	280.000
"	Dodge Dart	ST y GL	174.000
"	Dodge Dart	GL, GT y SW	218.000
"	Dodge Dart	Diesel Normal	191.000
"	Dodge Dart	Diesel SW	216.000
"	Dodge 3.700	Normal	350.000
"	Dodge 3.700	Automático	400.000
Gogomóbil	350	----	31.000
"	450	----	39.000

Los porcentajes determinados en función de los años de utilización a aplicar sobre los precios anteriores son los siguientes:

Años de uso	Porcentaje sobre precios de la tabla
Más de 1 año, menos de 2 años	83
Más de 2 años, menos de 3 años	68
Más de 3 años, menos de 4 años	56
Más de 4 años, menos de 5 años	45
Más de 5 años, menos de 6 años	37
Más de 6 años, menos de 7 años	31

Años de uso	Porcentaje sobre precios de la tabla
Más de 7 años, menos de 8 años	25
Más de 8 años, menos de 9 años	20
Más de 9 años, menos de 10 años	16
Más de 10 años	13



DIPUTACION FORAL DE ALAVA

COMPRAVENTA DE VEHICULOS USADOS
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
y Actos Juridicos Documentados
Impuesto sobre el Lujo

N.º _____

VENDEDOR

D. N. I. o N. I. F. _____

Ep. Lic. Fiscal - Compra-venta (1) _____

Razón social o primer apellido _____

Segundo apellido _____

Nombre _____

Domicilio: calle o plaza _____

Número _____

Municipio _____

Provincia _____

Impuestos sobre el Lujo satisfechos:

(2) Última adquisición, fecha _____

En la Provincia de _____

(3) Última tenencia, fecha _____

En la Provincia de _____

COMPRADOR

D. N. I. o N. I. F. _____

Ep. Lic. Fiscal - Compra-venta (1) _____

Razón social o primer apellido _____

Segundo apellido _____

Nombre _____

Domicilio: calle o plaza _____

Número _____

Municipio _____

Provincia _____

Firma del Comprador, _____

Firma del Vendedor, _____

CARACTERISTICAS DEL VEHICULO

Núm. Bastidor	Núm. Matricula	Fecha Matricula	Potencia	Marcas - Modelo - Tipo	Uso a que se destina
(4)	(4)	(4)	(5)	(4)	(4)

CONTROL JEFATURA
DE TRAFICO

En el día de la fecha, el vehículo de referencia y que figura a nombre del vendedor, es inscrito a nombre del comprador, autorizándose su circulación para el uso indicado.

Jefatura de Tráfico
(Fecha y sello)

AUTOLIQUIDACION IMPUESTO S/ TRANSMISIONES PATRIMONIALES

Fecha de transmisión (6) _____

Años de circulación (7) _____

Valor Fiscal en el primer año (8) _____

Porcentaje (9) _____

Valor Fiscal (10) _____

VALOR FISCAL (10)	No sujeto o exención (11)	Base liquidable (12)	Tipo impositivo (13)	Cuota Tesoro (14)
			3 %	

NUMERO DE TIMBRES Y SU VALOR

Valores	5.000	3.000	1.000										
Número													

AUTOLIQUIDACION IMPUESTO S/ EL LUJO

VALOR FISCAL (10)	No sujeto o exento (15)	Base liquidable (16)	Tipo impositivo (17)	Cuota Tesoro (14)
			18 % / 20 %	

INGRESO DEL IMP. DE LUJO EN TESORERIA DE PROVINCIA

CONTROL

CARTA DE PAGO

Vitoria, _____ de _____ de 197 ____
Tomé Razón: Me Hice Cargo:
EL INTERVENTOR, EL TESORERO,

CAPITULO XVI.

IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRAFICO DE LAS EMPRESAS

1.- CONCEPTO.

El IGTE es un impuesto encabezado revisable cada dos años que grava las ventas, obras, servicios y demás contratos u operaciones que reúnan las siguientes condiciones (1):

- que se realicen por cualquier tipo de empresas mercantiles o no, o por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas.
- que estas operaciones sean habituales del tráfico de las empresas o explotaciones antes citadas.
- que las mencionadas operaciones esten genérica o específicamente tipificadas en el Reglamento del I.G.T.E. aprobado por la - Excma. Diputación Foral de Alava en sesión celebrada el 30 de septiembre de 1975.

La regulación del Impuesto viene, pues, recogida en el referido Reglamento que entró en vigor el 1 de enero de 1976 (Disposición ~~Final~~) y que derogó cuantas disposiciones y acuerdos de la Diputación anteriores a dicha fecha se opusieran al mismo (Disposición - Adicional).

Vemos como se pide el carácter de habitualidad en las operaciones que son gravadas por el Impuesto, al igual que ocurre en el régimen común (2). Para ello, el art. 2 del Reglamento Foral del -

(1). Es el mismo caso que para el régimen común establece el art. 1 del Reglamento del IGTE, aprobado por Decreto 3.361/1971 de 23 de diciembre (BOE. de 25 de enero de 1972).

(2). Véanse los arts. 2 del Reglamento y 2 del TR del IGTE.

IGTE (en adelante RF) establece las presunciones de habitualidad diciéndo que ésta se presume:

- a) en los supuestos del art. 3 del Código de Comercio, es decir, por la realización de publicidad de un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil. La publicidad puede realizarse por medio de circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público o de otro modo cualquiera, incluso la radio y televisión.

~~Esta presunción admite~~ prueba en contrario, puesto que así se desprende del art. 58.1 de la Instrucción Foral de Alava, donde se dice que las presunciones establecidas por los Reglamentos de los diferentes Impuestos pueden destruirse por la prueba en contrario "excepto en los casos en que dichas Reglamentos expresamente lo prohiben" (1).

- b) cuando para la realización de los contratos y operaciones gravadas por el Impuesto se exija contribuir por el Impuesto Industrial, o, siendo sociedad mercantil, se halle sujeta al Impuesto de Sociedades.

En este punto el RF, se aparta de lo que dispone el Reglamento y el TR del IGTE en el territorio común, ya que - el art. 2 de estas últimas disposiciones establece la presunción en el hecho de contribuir por el Impuesto Industrial solamente.

Esto representa que en el régimen común la presunción se fundamenta en la Licencia Fiscal del I.I., ya que quedan sujetos a la misma tanto las personas físicas como las jurídicas, mientras que en el régimen especial alavés, se pone el acento en la obtención efectiva de unos rendimientos gravados, o lo que es lo mismo, en la Cuota de Beneficios del I.I. (cuando se trata de personas físicas) y en el Impuesto de Sociedades (en el caso de las personas jurídicas). Con ésto, parece más acertado el criterio del RF puesto que al tener el IGTE sustantividad propia, la no inclusión de sus contribuyentes en la LF del I.I. no supone ni significa la exención por el IGTE, por ejemplo, cuando un contribuyente no fi

(1). Lo mismo ocurre en el Reglamento del IGTE, donde además, pueden aplicarse los arts. 1251 del Código Civil y 118.1 de la LGT.

gure matriculado en la LF del I.I. por no haber presentado reglamentariamente declaración de alta, a lo cual está obligado, no puede aducirse esta falta administrativa de omisión del cumplimiento de un deber fiscal, como fundamento de derecho que ampare la exención en IGTE (1).

Sin embargo, al fundamentar la presunción en cuotas proporcionales, o en el gravamen efectivo de unos rendimientos, se recoge mejor la característica de la habitualidad, puesto que quién habitualmente se dedica a una actividad determinada lo hace buscando una rentabilidad, es decir, la obtención de unos beneficios.

Al aplicarse este criterio, el RF se ve obligado a separarse del criterio seguido por el TR y el Reglamento del IGTE en el régimen común, por lo que respecta al valor de la presunción que venimos analizando. Así, el art. 2 del TR y del Reglamento del régimen común establecen que la presunción fundada en la LF del I.I. es una presunción IURIS ET DE IURE, esto es, que no admite prueba en contrario, mientras que la presunción del RF es IURIS TANTUM y sí admite dicha prueba. El hecho de que la presunción del RF admita prueba en contrario se desprende de la aplicación al art. 2 de dicho Reglamento de lo dispuesto en el art. 58,1 de la Instrucción Foral, que admite la prueba en contrario salvo en los casos que los Reglamentos de los Impuestos lo prohiban, cosa que no ocurre con el Reglamento Foral del IGTE.

2.- HECHO IMPONIBLE.

Veamos el análisis del H.I. a través de los supuestos de sujeción, no sujeción y exenciones al IGTE.

2.1.- OPERACIONES SUJETAS.

El art. 3 del R.F. dispone que estan sujetas al Impuesto:

(1). Véase ORTIZ GUTIERREZ, Roman y RODRIGUEZ CARRERA, Jesús - "Tráfico de Empresas", Ministerio de Hacienda, 2ª edición, Madrid, 1972, pág. 75.

- a) las ventas y demás operaciones por las que los fabricantes, industriales o comerciantes mayoristas transmitan o entreguen por precio, bienes, mercancías o productos de su fabricación, industria o comercio, cualquiera que sea la forma que adopten (1).

En estos casos se requiere que tales bienes, mercancías o productos salgan de fábricas, talleres o almacenes situados en la provincia de Alava (art. 5 a) del RF), y el impuesto se devenga en el momento en que los bienes, mercancías o productos sean puestos a disposición de las personas a quienes se tramitan o entreguen (art. 6 a) del RF) (2).

- b) las entregas de bienes, mercancías o productos que los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas efectúen en sus establecimientos abiertos al público para destinarlos al comercio (3) siempre que tales establecimientos tengan la consideración fiscal de comercio al por menor, según la Cuota de L.F. del I.I. (art. 12, c) del RF).

La aplicación territorial del Impuesto requiere que las entregas se hagan desde fábrica, taller, local o almacén situados en la provincia de Alava (art. 5, b) del RF) devengándose el Impuesto cuando los bienes, artículos o productos sean entregados o aplicados a la propia producción o comercio (art. 6, b) del RF).

- c) las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, realizadas por quienes se dediquen habitualmente mediante contraprestación a esta actividad, cualquiera que sea la persona para la que se lleven a cabo (4).

(1). Véase el art. 3, a) del Reglamento y del TR del IGTE.

(2). El ámbito de aplicación territorial del IGTE en Alava, que actualmente recoge, como vemos, el art. 5 del RF puede verse también en el art. 1º del Decreto 2899/1967, de 27 de noviembre, y en el art. 7 del Reglamento y del TR del IGTE en el régimen común, se producen las remisiones, en Alava a estas normas.

(3). Véase el art. 3, b) del Reglamento y del TR del IGTE.

(4). Véase el art. 3, c) del Reglamento y del TR del IGTE.

Cuando las ejecuciones de obra sean relativas a inmuebles, se requiere que el solar o la edificación estén situados - en la provincia de Alava, en las demás ejecuciones de obras, que se realicen en Alava (art. 5,c) del RF) y el Impuesto - se devenga cuando las obras se determinen (art. 6, c) del - RF).

- d) los arrendamientos de bienes realizados por personas naturales o jurídicas con carácter habitual y mediante contraprestación (1).

En los arrendamientos de bienes muebles y semovientes se requiere que los bienes muebles arrendados se entreguen en Alava, si la empresa arrendadora tiene en esta provincia - establecimiento permanente (art. 5, d) del RF), produciéndose el devengo en el momento en que los bienes sean puestos a disposición de las personas a quienes se entreguen - (art. 6, a) del RF).

- e) los arrendamientos y prestaciones de servicios realizados - por personas naturales o jurídicas con carácter habitual y mediante contraprestación (2), según la diversa naturaleza del servicio prestado.

El ámbito de aplicación territorial del Impuesto presenta los siguientes matices en este punto:

- en las operaciones bancarias y de crédito, servicios - de hostelería, espectáculos públicos y arrendamientos de servicios no especificados, se requiere que se pres^{en}ten o realicen en territorio alavés (art. 5, e) del - RF).
- en las operaciones de seguro y capitalización es necesario que se emitan en Alava los correspondientes recibos de prima y que la empresa aseguradora tenga su domicilio social en dicha provincia (art. 5, f) del - RF).

(1). Véase el art. 3, d) del Reglamento y del TR del IGTE.

(2). Véase el art. 3, e) del Reglamento y del TR del IGTE.

- en los servicios de publicidad, se necesita que éstos tengan lugar en la provincia de Alava (art. 5,g) del RF).

En lo referente al devengo del Impuesto, éste se produce cuando los servicios se presten (art. 6, e) del RF).

- f) cualquier otra operación típica que sea objeto del tráfico de las empresas, en cuanto no esté comprendida en los apartados precedentes (1).

En este sentido el Reglamento del IGTE es más amplio, ya que en su art. 33 desarrolla el art. 3,f) diciendo que están sujetos al Impuesto cualesquiera operaciones de tráfico, genéricamente comprendidas en el art. 1 del Reglamento y - que no están citadas específicamente en el Título II del mismo (Tributación de las distintas operaciones sujetas), cuando las realicen las empresas con habitualidad y mediante contraprestación. Es decir, que estamos ante una tipificación no específica, sin meramente genérica, que no hace el R.F.

- g) las ventas, transmisiones o entregas por precio de productos naturales a fabricantes, industriales o comerciantes mayoristas (2).

En este supuesto de los productos naturales se requiere, para la aplicación territorial del Impuesto, que la fábrica, taller o almacén donde se reciban los productos radicuen en Alava (art. 5, h) del RF), produciéndose el devengo cuando los productos se pongan a disposición de las personas a quienes se tramitan o entreguen (art. 6, a) del RF).

- h) las exportaciones (3) de bienes, mercancías o productos de cualquier naturaleza, verificadas por fabricantes, indus-

(1). Véase el art. 3, f) del Reglamento y del TR del IGTE.

(2). Véase el art. 3, g) del TR y del Reglamento del IGTE.

(3). Las importaciones, que en el régimen general quedan sujetas en virtud del art. 3, h) del Reglamento y del TR, no lo están en el régimen alavés, puesto que, a efectos arancelarios Alava forma parte del territorio nacional, según la Ley Arancelaria de 1 de marzo de 1960, y el impuesto lo recauda directamente el Estado.

triales, comerciantes mayoristas, arrendadores de bienes, agricultores o por quienes se dediquen a esta actividad habitualmente, no obstante el derecho a la devolución a que dichas operaciones dan origen cuando las exportaciones se despachen en las oficinas aduaneras situadas en la provincia de Alava (1), puesto que en las exportaciones se requiere siempre que las mismas se despachen por tales oficinas (art. 5, i) del RF).

Una vez vistas todas las operaciones sujetas a tenor de lo que dispone el art. 3 del RF y cuál es el momento en que se devenga el Impuesto en cada una de ellas, tenemos que hacer unas precisiones respecto a este último punto, puesto que el art. 6, e) del RF señala algunas particularidades sobre el momento del devengo.

Según dichos artículos en los suministros y negocios de tracto sucesivo (2) y en los que el precio o contraprestación se satisfaga mediante entregas parciales hechas con anterioridad a la puesta a disposición de bienes mercancías o productos, a la prestación del servicio, ejecución de la operación, extinción del arrendamiento o terminación de la obra, el Impuesto se devenga en cada percepción, por la parte de precio que corresponda, y lo mismo ocurrirá cuando se hagan entregas anticipadas del total del precio o contraprestación de la operación sometida al Impuesto.

Cuando tales percepciones anticipadas se reciban mediante letras de cambio u otros efectos de comercio, el devengo del Impuesto se producirá cuando sus respectivos importes se hayan hecho efectivos, bien directamente, bien mediante su negociación.

Señalemos, por último, como en la enumeración de operaciones sujetas al IGTE que hace el art. 3 del RF se suprimen las operaciones de autoconsumo que recoge el art. 3, j) del Reglamento y del TR del Impuesto aplicables en el territorio común. Se trata de

(1). Véase el art. 3, i) del Reglamento y del TR del IGTE.

(2). El art. 25 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 definía el suministro como aquel contrato por cuya virtud una persona se obliga a entregar a otra, en plazos sucesivos y mediante precio o compensación de otra especie, una pluralidad de objetos que se pesen, midan o cuenten. Negocios de tracto sucesivo son los que generan relaciones jurídicas duraderas, como, ventas a plazos, arrendamientos de bienes, contratos de servicios... etc. (Vid. VELASCO ALONSO, Angel "Comentarios al Texto Refundido del Impues-

gravar aquellas aplicaciones que a su producción o comercio al por mayor realicen los industriales, fabricantes o comerciantes mayoristas de los bienes, mercancías o productos que sean objeto de su actividad o comercio; sin embargo, sólo se exigirá el IGTE por este concepto cuando, para evitar distorsiones económicas o prácticas monopolísticas, así lo acuerde el Gobierno a propuesta del Ministerio de Hacienda y previo informe del Consejo de Economía Nacional, la Organización Sindical y el Consejo de Defensa de la Competencia, no habiendo hecho uso todavía el Gobierno de esta autorización que se le concede.

2.2.- OPERACIONES NO SUJETAS.

No están sujetas al IGTE las siguientes operaciones que recoge el art. 4 del RF (1):

- a) Las ventas realizadas por los comerciantes minoristas.
- b) las ventas y demás transmisiones de inmuebles, incluso cuando se verifiquen a cambio de una pensión.
- c) los arrendamientos de bienes inmuebles.
- d) los préstamos con garantía hipotecaria sobre bienes inmuebles.

Por último, el apartado 2 del art. 4 del RF establece que en ningún caso un mismo contrato, acto u operación estará sujeto al IGTE y al IGTP y AJD por el concepto de Transmisiones Patrimoniales INTER VIVOS. Observemos, como el RF alude no solo al IGTP, si no también a su vertiente de A.J.D., cosa que no hacía el Reglamento del Impuesto en el régimen común que sólo habla de Transmisiones Patrimoniales INTER VIVOS. Sin embargo, parece más acertada la redacción del RF puesto que la incompatibilidad se da entre el IGTE y el IGTP, así como con el que grava los A.J.D. (2).

to de "Tráfico", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, - 1973, pág. 50.

- (1). Los mismos casos recoge el art. 4 del Reglamento y del TR.
- (2). Véanse los arts. 74,1 y 173,1 del Reglamento de los Impuestos sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por la Excm. Diputación de Alava con fecha 30 de septiembre de 1975.

2.3.- OPERACIONES EXENTAS.

Las exenciones las recoge el art. 24 del RF y las podemos - clasificar del modo siguiente siguiente a VELASCO ALONSO (1).

A) Exenciones de política social:

a) Artículos de primera necesidad (núm. 1):

Están exentos del IGTE las ventas, entregas y transmisiones de los siguientes artículos de primera necesidad:

- el agua mineral.
- el pan común.
- las harinas panificables.
- el arroz, extendiéndose en este caso la exención a la adquisición del arroz en cáscara para su elaboración.
- las carnes y pescados frescos, aunque se sometan a algún proceso de congelación o refrigeración.
- las frutas, verduras y hortalizas.
- la leche, incluso la higienizada y esterilizada.
- los aceites vegetales comestibles, extendiéndose en este caso la exención a la adquisición de los frutos o semillas para su elaboración.

La exención no alcanza a las ejecuciones de obras, arrendamientos, prestaciones de servicio y exportaciones que tengan por objeto dichos bienes, ni a las ventas, transmisiones o entregas por precio que se hagan a fabricantes, industriales o comerciantes mayoristas.

b) Libros, revistas y periódicos (núm. 4):

Están exentas las ventas, exportaciones, entregas y transmisiones de libros, revistas y periódicos diarios.

(1). Véase ob. cit. pág. 169. Realmente las exenciones suelen clasificarse en objetivas y subjetivas. Sin embargo, en el IGTE las subjetivas no existen; pueden estar exentas determinadas operaciones y, en ese caso, las personas o empresas que las realicen no pagaran el impuesto por lo que respecta a dichas

c) Abastecimiento (núm. 7):

Se declaran exentas las compras, ventas, entregas y transmisiones de bienes, productos y artículos, incluí dos los fertilizantes, efectuados directamente, con fi nes de abastecimiento o de compensación de precios, por la Comisaría General de Abastecimientos y Transportes y por el Servicio Nacional de Productos Agrarios, en cumplimiento de las funciones señaladas en la Ley de 24 de junio de 1941 y, Decreto-Ley de 23 de agosto de 1937 (1).

La exención no alcanza a los servicios y obras que - puedan concentrarse con estos Organismos.

d) Productos naturales obtenidos por los agricultores, ganaderos y pescadores (núm. 8):

Estan exentas las ventas, transmisiones o entregas - por precio realizados por los agricultores y ganaderos (2) de los productos que procedan directamente de sus cultivos o explotaciones y que sean destinados al consumo para la alimentación, de tal forma que cuando los adquirentes solo destinen parte de los productos al - consumo para la alimentación, deberan satisfacer el Im puesto correspondiente a las adquisiciones destinadas a otros usos.

En el caso de que el adquirente exporte posteriormente los productos naturales sin transformación alguna se - mantiene la exención, sin perjuicio del gravamen que pu diera corresponder por el concepto de exportación.

La exención no se aplica cuando los agricultores o ga naderos que transmiten o los adquirentes sometan los - productos naturales a algún proceso de transformación,

operaciones, pero sí por las otras que realicen y que desde luego no esten exentas,

Es muy importante la obra de JULIO BANACLOCHE PEREZ "Las exenciones en el IGTE", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974.

- (1). Uno de los fines que la Ley de 1941 encomienda a la Comisaría es la obtención y adquisición de recursos quenprecise mo vilizar con destino al abastecimiento y la propuesta perió dica de importación de artículos necesarios para el abaste tecimiento nacional.
- (2). El RF excluye a los pescadores y armadores de buques de pes.

habida cuenta de que no constituyen proceso de transformación los de refrigeración y congelación de productos en general y los de higienización y esterilización de la leche. Salvo este caso, cualquier otro proceso y manipulación motiva el devengo del Impuesto, aunque vayan dirigidos a la conservación de los productos.

La exención no alcanza a las ventas, entregas, transmisiones y demás operaciones posteriores que realicen los adquirentes de los productos naturales citados.

e) Cooperativas (núm. 9):

Quedan exentas las ventas, transmisiones, entregas, arrendamientos, ejecuciones de obras y servicios que celebren las Cooperativas fiscales protegidas entre sí o con sus miembros. Las Cooperativas fiscalmente protegidas están enumeradas en el art. 6 del Estatuto Fiscal de Cooperativas (aprobado por Decreto 888/1969, de 9 de mayo) pudiendo, pese a ello, perderse la pre-tección fiscal por incurrir en alguna de las causas, generales o especiales, que enumeran los arts. 7, 8 y 9 del referido Estatuto.

La exención se aplica también a las operaciones que realicen los grupos sindicales de colonización fiscalmente protegida, con sus miembros, pero no alcanza a las operaciones que se celebren con personas que no sean miembros de las Cooperativas, ni a las exportaciones.

f) Viviendas de Protección Oficial (núm. 11):

Se declaran exentas las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, que tengan por objeto la construcción de las siguientes viviendas de protección oficial:

- todas las comprendidas en el grupo 2º del art. 3 del TR de la Ley de V.P.O. aprobado por Decreto 2131/1963, de 24 de Julio.
- las comprendidas en el grupo 1º cuyo coste no exceda de 576.000 ptas. o del límite establecido (o que se esta--

ca, que si se contempla en el régimen común.

blezca) por la legislación vigente sobre VPO y siempre que se cumplan los demás requisitos exigidos por la misma.

La exención alcanza a los siguientes casos, siempre que se refieran a V.P.O.:

- a las ampliaciones horizontales y verticales de edificios existentes, siempre que constituyan por sí una o más viviendas.
- a los alojamientos contruídos por encargo del Instituto Nacional de la Vivienda para remediar necesidades - apremiantes de carácter social.
- a los locales de negocio, edificaciones, instalaciones y servicios complementarios, terrenos y obras de urbanización que cumplan las normas establecidas en el art. 7 del Reglamento de VPO, aprobado por Decreto 2114/1968, de 24 de julio. Cuando la exención se conceda a obras - que cumplan estos requisitos, y que sean realizadas con carácter previo a la construcción de las VPO, la exención será provisional, quedando sin efecto en el momento en que se incumpla lo dispuesto en el art. 7 citado.

La exención no alcanza a las reparaciones y obras complementarias que puedan realizarse por encargo del dueño en las VPO con posterioridad a la calificación administrativa definitiva, salvo que tales obras fueran impuestas - por la misma Administración.

g) Enseñanza (núm. 13):

Quedan exentos los servicios de enseñanza y los de alimentación y alojamiento accesorios de aquellos.

h) Seguros (Núm. 17):

Estan exentas las siguientes operaciones de seguros:

- los seguros sociales obligatorios.
- los seguros concertados por Montepios, Cajas de Previsión Social y Mutualidades Laborales.
- los seguros de accidentes de trabajo.

- las operaciones de reaseguro y las modificaciones del seguro y del contrato de capitalización que no supongan aumento de la contraprestación por parte del asegurado.

i) Hostelería (núm. 18):

Quedan exentos los servicios de hostelería, restaurante y acampamento prestados por:

- los hostales, hostales-residencia o pensiones de una estrella.
- las fondas y casas de huéspedes.
- los restaurantes económicos y clasificados por el Ministerio de Información y Turismo como restaurantes de última o penúltima categoría.
- los servicios de alojamiento y restaurante prestados directamente por las empresas, sindicatos y Organismos Públicos a sus propios productores y demás personal.

j) Espectáculos (núm. 19):

Se declaran exentos los siguientes espectáculos públicos:

- los festivales directamente organizados por los Ministerios de Educación y Ciencia o Información y Turismo (1).
- los actos deportivos de carácter aficionado en los términos establecidos en el art. 31 de la Ley de Educación Física de 23 de diciembre de 1961.
- los actos que la Organización Sindical, a través de la Obra Sindical de Educación y Descanso, realice en cumplimiento de sus fines asistenciales, recreativos y deportivos.

(1). En el régimen común se condiciona la exención a que se de conocimiento de la celebración de los festivales al Ministerio de Hacienda (ver el núm. 21 del art. 34, del Reglamento del IGTE).

B) Exenciones de política económica:

a) Monopolios (núm. 6):

Estan exentas las ventas, entregas o transmisiones que de los bienes, mercancías o productos de su monopolio - efectúen las entidades que las exploten, así como las - importaciones de petróleo bruto y sus derivados, con destino al Monopolio de Petróleos.

La exención no alcanza a operaciones como arrendamientos, ejecuciones de obras, servicios en general o de - agencia y mediación que puedan tener por objeto productos monopolizados, aunque se efectuen por agentes nombrados por las respectivas entidades monopolizadoras.

b) Energía eléctrica (núm. 10):

Estan exentas las cesiones de energía entre Compañías para el mejor aprovechamiento de los recursos energéticos en la forma que se ordene por la Administración y en sustitución de la capacidad propia de las Empresas.

Esta exención alcanza también a las exportaciones de energía eléctrica que se realicen entre empresas, mientras subsista el régimen especial de tributación prevista en el art. 12 E) apartados 2 y 3 del R.F. y del que - hablaremos más adelante cuando hablemos de la forma en - que tributan las distintas operaciones sujetas.

c) Banco de España (núm. 14):

Estan exentas las operaciones y servicios bancarios - prestadas por el Banco de España, a que se refieren los arts. 3, 20 al 22 y 24 al 23 del Decreto-Ley 18/1962, de 7 de junio (1).

(1). Se trata de las operaciones y servicios bancarios realizados por el Banco de España, cuando sea sujeto directo de la imposición (art. 3-3 del citado Decreto-Ley). Por consiguiente, no alcanza la exención a operaciones distintas de las bancarias ni cuando el Banco debe soportar la repercusión (Vid. - RODRIGUEZ CARRERA y ORTIZ GUTIERREZ, ob. cit. pág. 237).

d) Correos, Telégrafos y Teléfonos (núm. 15):

Se declaran exentos los servicios estatales de Correos y Telégrafos y los prestados directamente por la Compañía Telefónica Nacional de España (1).

C) Exenciones por razones técnicas:

a) Transformación de productos minoristas (núm. 2):

Estan exentas las operaciones de transformación de productos realizados por minoristas para la obtención de bienes de su comercio, empleando exclusivamente herramientas manuales y la ocupación como máximo de tres operarios.

b) Clasificación y envasado de productos (núm. 3):

Estan exentas las operaciones de clasificación y envasado de productos cuando éstos no sean objeto de transformación alguna, salvo que se hagan por cuenta ajena y mediante contraprestación, y teniendo en cuenta que se consideran operaciones de clasificación las de etiquetado y las de preparación y corte de los productos previos a su venta.

c) Impuestos especiales (núm. 5):

Se declaran exentas las ventas, entregas o transmisiones de bienes, artículos o productos cuando la fabricación de éstos esté sometida a alguno de los Impuestos Especiales, alcanzando la exención a los bienes sujetos al Impuesto especial sobre el Petróleo y sus derivados.

(1). Como apuntan ORTIZ GUTIERREZ y RODRIGUEZ CARRERA, se eximen de gravamen "solo" los servicios estatales de Correos y Telégrafos y "todos" los prestados directamente por la Telefónica como sujeto pasivo contribuyente (vid. ob. cit. pag. 237).

d) Rendimientos de trabajos personal (núm. 12):

Se declaran igualmente exentos los servicios prestados por las personas físicas cuya utilidad está sometida al IRTP (1).

e) Convenios internacionales (núm. 16):

Estarán exentos del IGTE los actos y operaciones a los que se conceda la exención en los Convenios Internacionales ratificados por el Estado Español.

2.4.- OPERACIONES BONIFICADAS.

Según dispone el art. 35 del RF, existen dos casos de bonificaciones en el IGTE.

a) Sociedades y uniones temporales de Empresas:

Podrán disfrutar de una bonificación del 99% en los términos previstos en la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, modificada por el art. 4 del Decreto-Ley 11/1967, de 26 de julio, las operaciones que se produzcan entre las Sociedades de Empresas o las uniones temporales de Empresas, y las Empresas miembros, siempre que se cumplan las dos siguientes condiciones:

- que las mencionadas operaciones sean estricta consecuencia del cumplimiento de los fines para los que se constituya la Sociedad o unión temporal de Empresas.
- y, además, que las ventas, entregas, transmisiones o exportaciones que la Sociedad o unión temporal de Empresas concierte con terceros, tributen conforme a los tipos aplicables a las operaciones de los fabricantes o industriales, aunque se trate de bienes artículos o productos obtenidos, fabricados o elaborados por sus Empresas miembros.

(1). Sin embargo, quedan sujetos los servicios prestados por personas jurídicas, cuya utilidad esté sujeta al IRTP; de todas formas es raro que una persona jurídica tribute por el IRTP, ya que las personas jurídicas solo pueden realizar algunas actividades profesionales, como son Agentes de Aduanas, Agentes de la Propiedad Inmobiliaria, cobradores de efectos....

La bonificación del 99% señalada no es aplicable a las ventas, entregas, transmisiones, arrendamientos, ejecuciones de obras, servicios o cualesquiera otras operaciones sujetas al Impuesto que directa o indirectamente se produzcan entre las Empresas miembros o entre estas y terceros.

b) Cesión de unidades de obra:

Podrán disfrutar de una bonificación del 99% las cesiones de unidades de obra que no tengan la naturaleza de subcontratos de elementos parciales, según dispone el art. 8 de la Ley 196/1963, de 28 de diciembre.

2.5.- RECONOCIMIENTO Y APLICACION DE LAS EXENCIONES Y BONIFICACIONES.

Como norma general el art. 26.1 del RF establece que será el propio sujeto pasivo del Impuesto el que se aplicará las - exenciones y bonificaciones cuando tenga que realizar autoliquidación, o bien se las aplicará la Diputación en los demás casos.

Sin embargo, hay una serie de excepciones a esta norma general, que son las siguientes (art. 26,2 del RF):

a) Convenios Internacionales:

Las exenciones que se deriven de los Acuerdos internacionales firmados por el Gobierno Español con naciones extranjeras se aplicaran a toda la extensión de su contenido.

b) Concordato con la Santa Sede:

Las exenciones que pudieran ser aplicables al IGTE, conforme a la base XX del Concordato con la Santa Sede, de - 27 de agosto de 1953, se reconocerán y aplicaran con arreglo al siguiente procedimiento: las Entidades religiosas - que se crean con derecho a la exención deben solicitar a - la Diputación que se la reconozca para cada caso concreto, interponiendo una instancia en la que se especifique la na

turalidad e importe de la operación para la cual se solicita la exención.

La instancia irá acompañada de cuantos documentos justifiquen la naturaleza de la operación a que se refiere la exención, siendo suficiente a estos efectos la certificación del Obispado de la diócesis.

La Diputación realizará las comprobaciones que estime precisas, y concederá o denegará la exención, dando cuenta del acuerdo a la Entidad solicitante (1).

c) Bonificaciones de las Sociedades y uniones temporales de Empresas:

La concesión de las bonificaciones a que se refiere la Ley de Asociaciones y Uniones de Empresas será solicitada por las Empresas interesadas a la Diputación, quién, previas las comprobaciones que estime oportunas, resolverá sobre la procedencia o no de la bonificación.

d) Bonificaciones en la cesión de unidades de obra:

El reconocimiento y alcance de las bonificaciones que se concedan a las cesiones de unidades de obra se realizará por la Diputación, previo expediente tramitado a instancia de la Empresa contratista cedente para cada cesión de unidades de obra.

3.- SUJETO PASIVO.

Dice el art. 7 del RF que son sujetos pasivos del Impuesto (2):

- a) Los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas - que realicen las ventas, transmisiones, o entregas que es tan sujetas al impuesto.

(1). Si el acuerdo concede la exención, la Entidad solicitante lo pondrá en conocimiento de su proveedor o contratista para que por éste no se autoliquide el Impuesto.

(2). Véase el art. 9 del Reglamento y del TR del IGTE, así como el art. 10 que lo amplía.

En el art. 8 se define a los fabricantes o industriales diciendo que son aquellos que habitualmente desarrollan - actividades encaminadas a la obtención o transformación - de bienes, mercancías o productos mediante procedimientos de cualquier naturaleza, aunque se destinen directamente al consumo, y quienes presentandolos como de elaboración propia, transmitan o entreguen bienes, mercancías o productos que sólo en parte hayan elaborado o fabricado o - respecto a los cuales su participación se reduzca al envase, poner la marca o planear la operación, sea cual - fuese la relación que guarde con los terceros que elaboran los productos.

Se considerará que los terceros han elaborado o fabricado un producto "sólo en parte" cuando no sean propietarios de las materias primas o productos semielaborados - que intervienen en su fabricación.

También tendrán la consideración de industriales las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas cuando sometan los productos obtenidos de sus respectivas actividades a algún proceso de transformación o manufactura así como las empresas mineras, y las dedicadas en general al alumbramiento o extracción de aguas, rocas y minerales.

Continúa el RF definiendo a los mayoristas como aquellos que habitualmente transmitan o entreguen bienes, mercancías o productos a otros comerciantes, productores o industriales en el mismo estado en que los adquirieron, sin haberlos sometido a ningún proceso de fabricación, elaboración o manufactura por sí mismos o por medio de ~~ter~~ceros, sin que pierdan dicho carácter de mayoristas por el mero hecho de realizar al propio tiempo operaciones de venta - al por menor.

~~Se~~én también comerciantes mayoristas las organizaciones de venta (aunque actuen al por menor) cuando por la concentración de sus actividades, diversidad de artículos y magnitud del volumen de ventas adquieran directamente de los fabricantes o industriales las mercancías de su tráfico. Ahora bien, esta norma sólo se aplicará cuando la Di-

putación así lo determine, como consecuencia de que el Gobierno de la Nación ha decidido su aplicación para - evitar desviaciones competitivas.(1).

Debe señalarse también, que no tendrán la consideración de mayoristas aquellos comerciantes minoristas que no realicen operaciones al por mayor y que, al propio tiempo, demuestren que no se han beneficiado del tipo del 2% que se aplica a las ventas, suministros, entregas o transmisiones por precio en general, realizadas por empresas que tengan la consideración legal de fabricantes o industriales. Ello no obsta para que tales comerciantes minoristas deban satisfacer la Cuota de Licencia del I.I. correspondiente al comercio al por mayor, para poder importar los productos de su tráfico, pero ni a pesar de esto tienen el carácter de mayoristas.

- b) Las empresas de servicios y restantes personas físicas - o jurídicas que ejecuten las obras, arrienden los bienes, presten los servicios o realicen las operaciones gravadas.

Tienen la consideración de empresas de servicios a efectos del Impuesto, las que se dediquen habitualmente y mediante contraprestación a la realización de actividades de esta naturaleza y en especial las que presten servicios en general, servicios de agencia y mediación, servicios y operaciones típicas de las empresas bancarias e instituciones de crédito y ahorro, operaciones de seguro y capitalización, publicidad, hostelería, restaurantes y acampamentos y espectáculos públicos.

- c) Los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas - que adquieren los productos naturales.

(1). El art. 10,1 b) del Reglamento y del TR del IGTE dicen que el Gobierno, a propuesta del Ministerio de Hacienda y oídos el Consejo de Economía Nacional, la Organización Sindical y el Consejo de Defensa de la Competencia determinará los casos y las condiciones en que se aplicará esta norma en evitación de desviaciones competitivas.

Observemos como aquí se produce una mutación del obligado al pago, que no va a ser el transmitente (como es el supuesto normal), ya que está exento (1) sino el adquirente. Estamos, pues, ante una excepción a la regla general del IGTE, en virtud de la cual sujeto pasivo contribuyente es el que transmite y repercutido el que adquiere, ya que en el caso de los productos naturales, sujeto pasivo contribuyente no va a ser el transmitente, que está exento, sino el adquirente.

Esto viene a significar también que la transmisión sí está gravada, pero para la parte que adquiere, no para la que transmite, o dicho de otro modo, la transmisión de productos naturales está exenta solo para el que transmite, pero no para el que adquiere.

- d) Las personas naturales o jurídicas que realicen las exportaciones sujetas.

Este sería un caso en el cual el minorista sería sujeto pasivo del IGTE: cuando realice operaciones de exportación con carácter habitual y mediante contraprestación.

- e) También tendrán la consideración de sujetos pasivos, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (art. 8,4 del RF).

Esto supone una aplicación de lo dispuesto en el art. 15 de la Instrucción Foral General de Alava donde se dice que las referidas entidades serán sujetos pasivos cuando los respectivos Reglamentos tributarios así lo determinen; cosa que hace el R.F. del IGTE concediéndoles el carácter de sujetos pasivos en su art. 8,4 (2).

-
- (1). Recordemos lo visto en la pregunta 2.3 A) d) de este capítulo, donde se decía que estaban exentas las ventas, transmisiones o entregas por precio realizadas por los agricultores o ganaderos, pero no las ventas, entregas, transmisiones y demás operaciones posteriores que realicen los adquirentes de los productos naturales citados.
 - (2). En el régimen común puede verse lo mismo en el art. 33 de la LGT y en el 10,2 del Reglamento y del TR del IGTE.

3.1.- REPERCUSION DEL IMPUESTO.

El fenómeno de la repercusión lo recoge el art. 9 del RF, que no logra superar las dificultades que tienen el Reglamento y el TR del IGTE aplicables en el régimen común. Nos referimos al hecho de que la repercusión, al permitir una traslación de la carga tributaria, influye de tal manera en los sujetos pasivos que cabe preguntarse quién es realmente el contribuyente del impuesto: ¿el repercutido, que a fin de cuentas soporta en su propio patrimonio el tributo, o aquél a quién la ley le da el carácter de tal, pero a que tiene derecho a trasladar su tributo?.

AMOROS (1) y PEREZ DE AYALA (2) entienden que el verdadero contribuyente es aquel a quien se repercute la carga tributaria. La ley dice quiénes son los contribuyentes, pero si estos ejercitan su derecho de repercusión, el que paga el impuesto es aquel a quien estos repercuten, por tanto, contribuyente es el tercero repercutido.

Una postura más legalista sería aquella que, aplicando el principio de legalidad, según el cual el sujeto pasivo tiene que estar determinado por la ley, entendería que el sujeto pasivo - contribuyente es aquel a quien la ley le impone tal carácter, - independientemente de que traslade o no su carga tributaria.

ALBIÑANA (3) entiende sobre este problema que son contribuyentes aquellos que vienen obligados a soportar la repercusión del tributo, mientras que los que realizan tal repercusión se convierten en sustitutos del contribuyente.

En resumen, podemos trasladar al campo del Concierto las ~~mismas~~ dificultades que se han planteado en el régimen común, siendo aplicables a aquel todas las opiniones que se han dado sobre el segundo.

-
- (1). AMOROS, N.: "Los sujetos pasivos en la LGT", en RDFHP núm. 54, junio de 1964 y "Manual del IGTE", Madrid, 1967, págs. 203 y ss.
 - (2). PEREZ DE AYALA, J.L.: "Derecho Tributario", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
 - (3). ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "El sistema fiscal en España" Biblioteca Universitaria Guediana, Madrid, 1974, págs. 674 y ss.

El art. 9 del RF establece que los contribuyentes por este Impuesto (sustitutos para ALBIÑANA) podrán repercutir el importe total del mismo (1):

- sobre los adquirentes de bienes, mercancías o productos, cuando se trate de ventas, transmisiones o entregas.
- sobre los dueños de las obras, en el caso de las ejecuciones de obras.
- sobre los arrendatarios de los bienes, en los arrendamientos de bienes muebles o semovientes.
- sobre los arrendatarios de los respectivos servicios, cuando se trate de prestaciones de servicios en general, servicios de agencia y mediación (2) servicios y operaciones típicas de las empresas bancarias e instituciones de crédito y ahorro, operaciones de seguro y capitalización, publicidad, hostelería, restaurantes y acampamentos y espectáculos públicos.
- también podrá repercutirse el impuesto, en los casos no expresamente contemplados en los apartados anteriores, sobre las personas para quienes se ejerciten las operaciones sujetas.

La repercusión constituye un derecho del sujeto obligado al pago al que puede renunciar expresa o tácitamente, presumiéndose la renuncia tácita cuando la repercusión no conste en la factura o documento análogo expedido como consecuencia de cada operación gravada. El Impuesto puede repercutirse dentro del precio, pero haciendo constar al menos el tipo tributario aplicado (3).

(1). Véase el art. 11 del Reglamento y del TR del IGTE.

(2). En el caso de los servicios de agencias y mediación, podrá repercutirse el impuesto sobre la parte que pague el servicio. Si el servicio es oneroso para todos, cada parte deberá aceptar la repercusión en la proporción que le corresponda (Igual regla se aplica en el régimen común).

(3). Igual ocurre en el régimen común.

Las personas a quienes se repercute el IGTE quedan obligadas a soportarlo, debiendo resolver la Diputación las controversias que se susciten entre las partes con ocasión de la repercusión, cuando el repercutido impugne exclusivamente la procedencia o cuantía de la cuota que le ha sido repercutida.

La impugnación ante la Diputación deberá efectuarse antes de transcurrir quince días contados desde la finalización del mes siguiente al de expedición de la factura. La Diputación resolverá siempre dando audiencia a ambas partes (1).

A) Casos en que no puede repercutirse el Impuesto.

El art. 9,4 del RF recoge aquellos casos en que no se puede repercutir (2):

- en las exportaciones: se prohíbe la repercusión sobre el comprador extranjero para justificar la desgravación fiscal a la exportación.
- en las adquisiciones de productos naturales, puesto que el obligado al pago es el adquirente y el precio, que es el vehículo de la repercusión, no lo fija él, sino el transmisor. Por lo tanto, si le quitamos el único medio de repercutir que hay (la posibilidad de fijar el precio) forzosamente estaremos ante un caso de imposibilidad de repercutir.
- cuando en los precios fijados o autorizados globalmente por disposiciones administrativas se haya tenido en cuenta la repercusión del impuesto (por ejemplo hostelería, espectáculos.... etc.).
- cuando se trate de cuotas exigidas como consecuencia de actos de Inspección salvo el Acta de Rectificación que se pueda levantar como consecuencia de la no aplicación del

(1). En el territorio común resuelven los Tribunales Económico-Administrativos de la provincia donde se expidieron las correspondientes facturas o documentos análogos en donde conste la repercusión. El plazo es el mismo que en el régimen foral.

(2). Véanse idénticos casos en el régimen común (art. 11.4 del Reglamento del IGTE).

tipo acumulado del 2,4% que se aplica a las ventas, suministros, entregas o transmisiones por precio cuando los adquirentes sean minoristas o consumidores finales, como tendremos ocasión de ver más adelante al examinar cómo tributan las distintas operaciones sujetas.

- en las operaciones de depósito irregular, cuentas corrientes en sus diversas formas, cuenta de ahorro a la vista y a plazos, servicios de cobro por Caja.

B) La repercusión en el caso de los contratos administrativos:

En la contratación de obras mobiliarias o inmobiliarias, servicios suministros y adquisiciones de bienes muebles del Estado o de sus Organismos Autónomos, de las Corporaciones Locales, del Movimiento y de la Organización Sindical hay que entender siempre que los contratistas, vendedores o empresas de servicios, al formular sus proposiciones económicas (aunque sean verbales) han incluido dentro de las mismas el IGTE, y por lo tanto, no puede ser repercutido como partida independiente.

Además de esto, los correspondientes pliegos de condiciones particulares contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos hay que entender que las ofertas de los empresarios comprenden no solo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto.

Los servicios competentes en la Administración deberán incluir, al tiempo de calcular los precios unitarios de los presupuestos referentes a obras, servicios, suministros y adquisiciones, los impuestos de toda índole que graven a los diversos conceptos en el mercado y, en especial, el IGTE, que no figurará nunca como partida independiente.

Las certificaciones, libramientos y pagos que expida o verifique la Administración por razón de los contratos en que sea parte, lo serán con arreglo a los precios globales figurados en aquellos, sin hacer discriminación por razón de los impuestos exigibles (1), debiendo tenerse en cuenta para lo sucesivo el -

(1). El párrafo 3, del núm. 5 del art. 11 del Reglamento del IGTE dice que se entenderá por precio global el resultante de incrementar en el precio oficialmente fijado en tarifas

importe del tributo, cuando los Organismos Oficiales establezcan tarifas Oficiales de precios.

Pese a todo lo que hemos visto, los contratistas, vendedores y Empresas de servicios estaran obligadas a declarar e ingresar - el impuesto con arreglo a las normas generales, salvo los casos - de pago por retención.

El Interventor General de Provincia, los Delegados de la Intervención General de la Administración del Estado cerca de los - Organismos contratantes y los Interventores de los Organismos y - Servicios afectados, comunicaran a la Diputación Foral en los supuestos de obras en la provincia de Alava, y antes de intervenir los pagos, la celebración de los contratos administrativos a que estamos aludiendo, haciendo constar el nombre y domicilio de los contratantes contribuyentes así como el importe y objeto del contrato.

Estas comunicaciones deberán cumplimentarse antes de la intervención de la inversión cuando los Interventores-Delegados no lo sean de la ordenación formal de los pagos que dichos contratos motivan.

3.2.- OBLIGACIONES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE.

El art. 42 del RF establece que las personas sujetas al Impuesto estén obligadas a extender y entregar facturas o aquellos documentos que las sustituyan de cada una de las operaciones que - realicen y a conservar copia o matriz de las mismas (1).

Toda factura o documento que la sustituya, así como sus copias o matrices, deben contener al menos los siguientes requisitos:

- nombre o razón social y domicilio del expedidor.
- los mismos requisitos del destinatario (2).

vigentes en 1 de marzo de 1965, el importe del IGTE (y del - recargo en concepto de Arbitrio Provincial) que no figura como partida independiente, sin embargo, el RF suprime este párrafo.

- (1). Véase el art. 62 del Reglamento y el art. 38 del TR del Impuesto.
- (2). Estos requisitos pueden suprimirse cuando se trate de servicios de espectáculos y hostelería, así como en aquellos casos en que por disposiciones administrativas los precios deben ser globales con impuestos incluidos.

- lugar y fecha.
- serie y número, debiendo ser la numeración rigurosamente correlativa.
- operación sujeta al Impuesto.
- importe total.
- importe de los descuentos autorizados que se concedan.
- tipo tributario y cuota, si se repercute expresamente el Im puesto (1).
- indicación del tipo tributario aplicado cuando la cuota se repercute dentro del precio (1).

Cuando la factura corresponda a un pago parcial de operaciones de tracto sucesivo se indicará esta circunstancia y en los ca sos de exportaciones el importe del IGTE solamente figurará en - las copias, no en los originales de las facturas.

En el supuesto de que el cumplimiento de todos estos requisi tos pudiera perturbar la organización contable o administrativa - de una empresa, podrá estar solicitar de la Jefatura de Impuestos Indirectos (2) autorización para documentar sus operaciones mediante facturas o documentos especiales.

Como regla general, hay que tener presente que la factura es documento insustituible en las operaciones que realicen los fabri cantes, comerciantes mayoristas y contratistas de obras, teniendo una consideración análoga a las facturas las certificaciones de - obras.

Salvo en este caso que acabamos de ver, las facturas pueden - ser sustituidas, por cualquier documento que refleje la realiza- ción y cobro de una operación sujeta, siempre que reúnan los mis- mos requisitos que se exigen, para aquellas.

Es obligatorio conservar copia o matriz de las facturas o do cumentos que las sustituyan durante los cinco años que dura el pe

(1). Estos requisitos pueden suprimirse cuando se trate de servi- cios de espectáculos y hostelería, así como en aquellos ca- sos en que por disposiciones administrativas los precios de- ben ser globales con impuestos incluidos.

(2). En el régimen común la Dirección General de Tributos.

río de prescripción del Impuesto, pudiendo hacerse un resumen diario del número y cuantía de servicios prestados, cuando la -
índole de estos no permita la conservación individualizada de -
las copias o matrices de los billetes, tickets, entradas o bole
tos. Sin embargo, para que tales resúmenes puedan sustituir a -
los billetes y boletos señalados es necesario solicitar autori-
zación previa a la Jefatura de Impuestos Indirectos (1) y cum-
plir las condiciones que en cada caso se establezcan.

Esta obligación de conservar las copias y matrices, así co-
mo los originales de las facturas o documentos análogos recibi-
dos de los proveedores, en el caso de que se pretenda una devo-
lución por ingresos indebidos, puede sustituirse por la utiliza-
ción de películas microfilmadas de estos documentos, pero siem-
pre que este procedimiento permita su examen y comprobación por
la Inspección (2).

Al mismo tiempo, toda persona sujeta al Impuesto debe lle-
var y conservar, además de los libros que le son exigidos por -
el Código de Comercio (3), un registro de las facturas o docu-
mentos análogos expedidos en el que se refleje el número, natu-
raleza y cuantía global de las operaciones realizadas cada día.
También debe conservar, clasificados por proveedores, las factu-
ras y documentos recibidos de éstos.

La Jefatura de Impuestos Indirectos (4), siempre que se lo
pidan de forma motivada los sujetos pasivos, y previas las com-
probaciones que estime oportunas, podrá autorizar a las empresas
a sustituir tales libros y registros, por un sistema de contabi-
lidad diferente, siempre que ello responda a la organización con-
table de la empresa y quede al propio tiempo plenamente garanti-
zada la comprobación de sus obligaciones tributarias por el IGTE.

Por último, los contribuyentes del Impuesto (a los que ALBI
ÑANA llama sustitutos) deben presentar relaciones anuales de pro

- (1). En el régimen común las Delegaciones de Hacienda.
- (2). Igual ocurre en el régimen común (véase art. 64.3 del Regla-
mento del IGTE).
- (3). Véase el art. 33 del C. de C. en la redacción que del mismo
hace la Ley 16/1973, de 27 de julio.
- (4). En el régimen común el Centro Gestor del Impuesto.

veedores y clientes por separado, siendo esta obligación extensible incluso a quienes esten acogidos al régimen de Convenios para la exacción del IGTE (art. 47 del RF). Estas relaciones de proveedores y clientes deberán presentarse en las Oficinas de Impuestos Indirectos (1).

Quedan exceptuados de esta obligación (2):

- los exportadores de productos agrícolas.
- las empresas de servicios que se dediquen a la captación y distribución por tubería de agua para núcleos urbanos, operaciones bancarias en general, operaciones de préstamo y otras financieras, seguros, reaseguros y capitalización.

En las mencionadas relaciones figuraran necesariamente todos aquellos proveedores o clientes cuyas cifras anuales de negocios con el declarante superen 500.000 ptas., no incluyéndose en las relaciones las operaciones de exportación ni las adquisiciones de productos naturales hechas a los agricultores y ganaderos, sea cual sea el volumen de la cifra de negocios que exista.

Cuando se trate de Empresas distribuidoras de Gas o electricidad, solo se incluiren en la relación de clientes aquellos a quienes se facture energía para usos industriales con el mismo límite de 500.000 ptas.

El volumen de operaciones de cada proveedor o cliente que debe reflejarse en la declaración será el correspondiente a la totalidad de sus operaciones con la Empresa declarante, incluso aunque se refiera a adquisiciones o ventas de productos exentos.

Cuando se de la circunstancia de que el contribuyente no tenga ningún proveedor o cliente que supere los mínimos señalados de 500.000 ptas. debe presentar, pese a todo, relaciones negativas en las que haga constar esta circunstancia, quedando exceptuados de esta obligación quienes, durante el año a que se refiere la relación, no hayan satisfecho por el IGTE cantidades

(1). En el régimen común se presentan en las Oficinas de la Inspección Técnica Fiscal del Estado de la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.

(2). Igual que en el territorio de régimen común.

superiores a 30.000 ptas. anuales, cualquiera que sea el sistema de exacción que se les haya aplicado.

Las relaciones de clientes y proveedores se presentan en el mes de marzo de cada año con los volúmenes de operaciones correspondientes al año natural anterior y haciendo constar en ambas relaciones (porque se presentan por separado, es decir, dos relaciones) los siguientes datos (1):

- apellidos y nombre o razón social, domicilio y número de identificación fiscal de la Empresa declarante.
- nombre y dos apellidos o denominación social y domicilio del cliente o proveedor respectivo.
- el importe de las operaciones realizadas en cada cliente o proveedor durante el año respectivo.

La Diputación podrá dictar todas las disposiciones que estime oportunas para el desarrollo y mejor cumplimiento de esta obligación (art. 47.2 del RF).

La no presentación de las relaciones citadas así como su carácter inexacto o incompleto constituye infracción simple y será sancionada por la Presidencia de la Diputación con multa de 100 a 15.000 ptas. (2).

Cuando la Inspección del Tributo descubra inexactitud en las relaciones, lo hará constar en las correspondientes Actas de constancia de hechos, siendo la Jefatura de Impuestos Indirectos quien dará la tramitación oportuna con la propuesta de la sanción que corresponda a la gravedad de la infracción.

Con independencia de esto, la Oficina Liquidadora (3) podrá requerir individualmente, una o varias veces, a los contribuyentes que no hayan presentado las relaciones de clientes y proveedores (sean positivas o negativas), para que las presen-

-
- (1). Cuando la relación sea negativa basta con hacer constar esta circunstancia en el modelo.
 - (2). Véase el art. 101 de la Instrucción Foral General de Alava y el apartado 13.1 del Capítulo VI de la presente tesis.
 - (3). En el régimen común, los Delegados de Hacienda. En cuanto al plazo y a la clase de infracción que surge, coincide con el régimen foral.

ten dentro del plazo de quince días desde el requerimiento, - constituyendo infracción simple en cada caso, sancionada con multa de 100 a 15.000 ptas. la falta de respuesta a cada uno de los requerimientos o la presentación incompleta o inexacta de las relaciones.

3.3.- DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE A LAS DEVOLUCIONES.

El art. 38 del RF dispone que los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado - en la Diputación con ocasión del pago de sus deudas por el IGTE, pudiendo hacerse efectiva la devolución, si procediese, mediante la compensación con las cuotas tributarias devengadas.

A) Casos especiales de devolución.

Los recoge el art. 39 del RF y son los siguientes (1):

- cuando por resolución firme y judicial o administrativa o cuando con arreglo a derecho y a los usos de comercio queden sin efecto las operaciones por las que se hubiese contribuido por IGTE a la Diputación.
- en los supuestos de entregas en consignación, depósito o prueba o ensayo, si se devuelven los productos, bienes o mercancías objeto de dichas operaciones sobre las que previamente se hubiese tributado a la Diputación.

Al igual que ocurre en el régimen común, los sujetos pasivos que se encuentren en régimen de estimación objetiva no tienen derecho a que se les practiquen devoluciones.

(1). Véase el art. 55 del Reglamento del IGTE, que contempla - un caso más que el RF: los casos de devoluciones de las sucursales o establecimientos abiertos al por menor a sus centrales de los productos, bienes o mercancías por cuya entrega se hubiese satisfecho el Impuesto. También procede devolución en el régimen común cuando se trate de exportaciones (art. 58 del Reglamento del IGTE) o cuando el Gobierno lo acuerde a los adquirentes finales de bienes - de equipo en determinados sectores económicos (art. 59 de dicho Reglamento).

B) Requisitos para la devolución.

Para proceder a la devolución del IGTE deben concurrir los requisitos siguientes (art. 40 del RF):

- la justificación mediante las oportunas copias de las facturas o documentos análogos de que el Impuesto, cuya devolución se pretende, se devengó oportunamente y no han transcurrido más de 5 años desde la fecha de dicho devengo (plazo de prescripción).
- la justificación de la liquidación practicada y del ingreso efectuado en la Diputación.
- la prueba de la identidad, tanto subjetiva como objetiva, en la operación que satisfizo el Impuesto con la operación por cuya anulación o devolución de bienes se pretende la devolución de su importe.

C) Procedimiento de la devolución:

Todo sujeto, pasivo que se crea con derecho a la devolución debe pedir el reconocimiento de su derecho a la Diputación, acompañando su instancia de cuantos documentos y alegaciones justifiquen los requisitos generales que se exigen para que la devolución proceda.

El Jefe de Impuestos Indirectos, previo informe de la Inspección de Tributos, señalará la procedencia y cuantía de las devoluciones solicitadas, cuya resolución corresponderá al Presidente de la Diputación, debiendo serle notificada la misma al sujeto pasivo (1).

4.- LAS BASES TRIBUTARIAS.

Como regla general se establece en el art. 10 del RF que la BI del IGTE, estará constituida por el importe total del precio^odel valor de la contraprestación (2).

(1). En el régimen común son los Delegados de Hacienda quienes resuelven sobre la procedencia y cuantía de las devoluciones, oída la Inspección Técnica Fiscal del Estado, siendo comunicada su resolución a los interesados (art. 57.2 del Reglamento del IGTE).

(2). Véase el art. 12 del Reglamento y del TR del IGTE.

Ahora bien, hay que tener presente que dentro del valor de la contraprestación deben comprenderse tanto el importe - del bien o servicio objeto de la operación principal como el de las prestaciones accesorias que se realicen con cargo o - por cuenta del cliente, así como el valor de los envases, embalajes, portes y transportes, seguros y demás créditos efectivos frente al mismo (art. 10.1 del RF).

Más interesante es el problema de las deducciones que se pueden aplicar en el referido precio o valor de la contraprestación, al objeto de determinar finalmente la BI. Estas deducciones las recoge el art. 10.3 del RF y son las siguientes:

- los descuentos usuales en la plaza efectivamente concedidos y que figuren separadamente en la factura que se extienda (1).
- el importe de los envases devueltos abonados separadamente en factura.
- el importe de los géneros o mercancías que, de acuerdo - con los usos del comercio, hayan sido devueltos por el - cliente y le hayan sido abonados separadamente en factura.

Hasta ahora hemos visto en qué consiste la BI y que deducciones admiten el precio y el valor de la contraprestación, - pero nos falta examinar cuáles son aquellos conceptos que nunca pueden ir incluidos en la base del impuesto y que recoge - el art. 10.2 del RF diciendo que no se incluirá en la base el importe del propio Impuesto ni el de aquellos tributos indirectos efectivamente satisfechos que graven las mismas operaciones siempre que su importe se individualice en cada factura, no siendo precisa tal individualización cuando se trate de - precios globales fijados administrativamente con la expresión "Impuestos incluidos".

(1). Los "rappels" o bonificaciones que se hacen cuando un - cliente alcanza determinado volumen de compras no son de ducibles porque nacen a posteriori (una vez alcanzado el nivel requerido) y no constan en cada una de las facturas, que sumadas conducen a la expresa cifra (así se expresa la Contestación de la Dirección General de Impuestos Indirectos de 31 de julio de 1971).

Por lo que respecta al régimen de determinación de los bienes, el art. 10.4 del RF establece que serán dos: la estimación directa y la objetiva, para añadir en el núm. 5 y 6, un tercero: el Jurado de Estimación de Alava.

Para la estimación objetiva (o régimen de Convenios con Agrupaciones de contribuyentes) se utilizan indistintamente como signos, índices o módulos los siguientes:

- el volumen de las operaciones sujetas al Impuesto.
- la adquisición de materias primas.
- el consumo de energía.
- los elementos de producción.
- el número de obreros, o empleados y su productividad.
- las características, número y emplazamiento de los locales comerciales.
- las inversiones realizadas en bienes de equipo.
- los gastos de publicidad.
- el importe de los royalties satisfechos.
- cualquier otro signo, índice o módulo que se determine en la Reglamentación de los Convenios.

Cuando la Inspección proponga al contribuyente la base - que debe prevalecer, pero no haya conformidad entre ambas partes, corresponderá determinarla al Jurado de Estimación en los siguientes casos:

- a) Cuando por tratarse de las entregas de bienes, mercancías o productos que los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas efectuen en sus establecimientos - abiertos al público para destinarlos al comercio, se realicen las operaciones sin contraprestación.
- b) Cuando las partes que intervienen en las operaciones sujetas al Impuesto, debido a las relaciones que tienen entre sí, las consideren gratuitas o convengan unos precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado.

- c) Cuando el sujeto pasivo haya incumplido sus obligaciones de modo que impida la aplicación del régimen de estimación directa.
- d) Cuando el sujeto pasivo considere lesiva a sus intereses la estimación objetiva o cuando considerándola lesiva en relación con la directa, no haya cumplido las obligaciones contables o de otro orden que sean obligatorias.

Por lo que respecta a la BL hay que decir que coincide con la BI, lo cual se aparta del criterio que establece el art. 33 de la Instrucción Foral General de Alava al decir - que la BL es el resultado de practicar en la BI las reducciones pertinentes en cada caso. Ya hemos visto que en el IGTE hay unas bonificaciones del 99% en el caso de las sociedades y uniones temporales de empresas y en la cesión de unidades de obra (véase apartado 2.4 de este capítulo), pero estas reducciones no se aplican en la base, porque el art. 28.7 dice que "cuando se tenga derecho a bonificaciones tributarias se reducirá el tipo aplicable en la proporción bonificada" (1).

5.- LA CUOTA TRIBUTARIA.

El art. 11 del RF dispone que el tipo general que se exigirá será el 2%, al igual que ocurre en el régimen común, salvo las excepciones que iremos viendo cuando analicemos la tributación de las distintas operaciones sujetas al impuesto.

En el tipo del 2% que cita el RF ya va incluido el recargo por Arbitrio Provincial y en cada caso que se cite a partir de ahora también ocurre lo mismo, ya que el RF no dedica ningún título a tratar de dicho Arbitrio Provincial (como hace el Reglamento del IGTE en el Título VIII), sino que lo incluye cada vez que establece un tipo de gravamen aplicable a cada operación sujeta (2).

- (1). Igual ocurre en el régimen común, como puede verse analizando el art. 53 de la LGT y el art. 38.9 del Reglamento del IGTE. Sin embargo, y como dice ALBIÑANA, esto en el sistema actual de imposición indirecta carece de importancia (Vid. "El sistema fiscal en España", cit. pág. 683).
- (2). El A.P. es un recargo estatal y no se trata, por tanto, de ningún tributo propio de las Corporaciones Locales,

En esta materia de los tipos impositivos tenemos una diferencia entre el RF y el Reglamento de régimen común y es - la alusión que hace éste último en los arts. 14 y 15 a las - operaciones integradas y a las ventas a plazo. En el primer caso, el Gobierno puede acordar que el Impuesto correspondiente a dos o más operaciones gravadas dentro de un mismo ciclo de producción y distribución se acumule y se exija al obligado al pago en la última de las operaciones (siendo el tipo máximo el resultado de la suma de los que correspondan a cada - fase acumulada). En el caso de las ventas a plazos, el Gobierno puede aplicar a esta clase de ventas un tipo que, como máximo, no podrá exceder del doble del que la ley señala para las operaciones de contado (1). Pues bien, ambas posibilidades las ha omitido el RF no reconociéndolas en su articulado.

6.- EXACCION DEL IMPUESTO.

El RF regula en su título IV todo lo referente a la exacción del Impuesto, diciendo en el art. 27 que el IGTE se exigirá por cada operación sujeta a gravamen, realizandose la - exacción del mismo con arreglo a los siguientes procedimientos (2).

- autoliquidación e ingreso mediante declaración-liquidación.
- autoliquidación e ingreso mediante efectos timbrados o máquinas de timbrar.
- autoliquidación e ingreso mediante retención.
- régimen de estimación objetiva.
- actes de Inspección.

a cuyo análisis pasamos seguidamente.

ni exigido por ellas, como dice la sentencia del T.S. de 16 de mayo de 1968.

- (1). El art. 37 del Reglamento del IGTE añade un procedimiento más que es el de liquidación por la Administración en el caso de las importaciones.

6.1.- AUTOLIQUIDACION E INGRESO MEDIANTE DECLARACION-LIQUIDACION.

Con carácter general, y salvo las excepciones que iremos viendo, el IGTE se autoliquidará por el sujeto pasivo operación por operación, con base a las facturas o documentos que les sustituyan y que deben extenderse por cada una de las operaciones (art. 28 del RF).

La deuda tributaria que se obtenga por este procedimiento solamente podrá modificarse mediante comprobación por la Inspección, pudiendo la Oficina Liquidadora rectificar de oficio los errores puramente aritméticos, notificándoselo al contribuyente (1).

Las declaraciones-liquidaciones de las cuotas autoliquidadas se presentaran (2):

- a) Trimestralmente, durante los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año cuando la cuantía de las cuotas ingresadas durante el año natural anterior haya sido superior a 10.000 ptas.
- b) Anualmente, en el mes de enero del año siguiente cuando el importe total de las cuotas ingresadas en el año anterior fuese inferior a dicha cifra.

Durante el primer año de actividad de la empresa las declaraciones-liquidaciones han de ser forzosamente trimestrales.

-
- (1). Igual ocurre en el régimen común (véase el art. 38 del Reglamento del IGTE).
 - (2). En el régimen común la situación es diferente, pudiendo presentarse las declaraciones-liquidaciones:
 - trimestralmente, durante los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año, cuando la cuantía de las cuotas ingresadas durante el año natural anterior fuese superior a 30.000 ptas.
 - semestralmente, durante julio y enero, cuando dicha cuantía fuese superior a 15.000 ptas. e inferior a 30.000 pts.
 - anualmente, durante el mes de enero, cuando dicha cifra sea inferior a 15.000 ptas.
- (Véase el art. 38.3 del Reglamento del IGTE).

En cada declaración-liquidación se contendrán las cuotas devengadas durante el período inmediatamente anterior al trimestre, o año, de su presentación, debiendo formularse también una declaración negativa en aquellos casos en que no se ha devengado cuota alguna. También contendrán las bases, tipos, cuotas parciales, devoluciones y cuotas líquidas correspondientes a cada grupo de operaciones sujetas al Impuesto que tengan la misma naturaleza tributaria, así como la cuota líquida total a ingresar. Igualmente deben incluirse en las declaraciones-liquidaciones el importe de las operaciones exentas realizadas por el contribuyente y el de las operaciones que han sido objeto de retención (véase el apartado 6.3 de este capítulo).

Cuando una empresa no pueda incluir todas sus operaciones en un solo impreso, utilizará cuantos sean necesarios, acumulando en el último la totalidad de las cuotas líquidas devengadas.

En el caso de que se tenga derecho a bonificaciones tributarias se reducirá el tipo aplicable en la proporción bonificada y cuando por la Diputación se hayan reconocido devoluciones, el importe de las mismas se deducirá de las cuotas parciales liquidadas (1).

La declaración-liquidación debe realizarse por cuádruplado (2) en impresos ajustados al modelo oficial establecido por la Diputación al efecto, que se presentaran o remitiran por correo certificado a la Diputación, debiendo conservar el contribuyente el ejemplar sellado por éste o por el Servicio de Correos (salvo que se opte por declaración e ingreso a través de Entidades Bancarias o Cajas de Ahorro).

La falta de presentación de declaración en los plazos señalados más arriba se sancionará con recargo del 10% de la cuota que se liquidará simultáneamente con la misma. Hay, sin embargo, un caso en que las empresas, debido a su especial organización o a otras circunstancias, no pueden conocer la totalidad de las cuotas devengadas antes de que finalicen los plazos

(1). Igual ocurre en el régimen común (véanse los arts. 38.9 y 38.10 del Reglamento del IGTE).

(2). En el régimen común se hace por triplicado (véase el art. 38.11 del Reglamento del IGTE).

de presentación; cuando estas circunstancias se produzcan, se solicitará la autorización aludida y la Oficina Gestora del Impuesto concederá o negará discrecionalmente tales autorizaciones (1).

El art. 38.7 del Reglamento del IGTE establece, por su parte, que cuando una empresa domiciliada en Alava realice operaciones en esta provincia y en territorio común, presentará sus declaraciones-liquidaciones por estas últimas en la Delegación de Hacienda de su domicilio tributario.

El art. 29 del RF contempla el caso especial de los espectáculos públicos en ambulancia. En estos casos la autoliquidación deberá ser practicada por la empresa con carácter previo a la petición de la correspondiente autorización gubernativa. Nos encontramos, pues, ante una liquidación cautelar que el contribuyente debe practicar tomando por base el importe estimado correspondiente al 50% del aforo del local donde el espectáculo haya de celebrarse.

Una vez celebrado el espectáculo, el contribuyente presentará una declaración-liquidación complementaria de la anterior si se ha vendido más del 50% del aforo de las localidades, y si las ventas no han superado dicho porcentaje, tendrá derecho a pedir la devolución del impuesto ingresado de más en la liquidación cautelar (2).

El importe de las cuotas líquidas resultantes de la declaración-liquidación se ingresará por el contribuyente previa o simultáneamente con el envío o entrega de la declaración (art. 30 del RF) pudiendo realizarse el ingreso por cualquiera de los siguientes procedimientos:

-
- (1). En el régimen común se aplica la misma regla, haciéndose la solicitud en las Delegaciones de Hacienda que las concederán, o no, previo informe de la Inspección. Las concedidas serán inscritas en un registro especial y comunicadas al Centro Gestor (art. 38.3 del Reglamento del IGTE).
 - (2). Igual ocurre en territorio común (véase el art. 39 del Reglamento del IGTE).

- mediante ingreso directo en Tesorería de Provincia.
- mediante transferencia bancaria a favor de la Diputación.
- mediante cheque o talón.
- mediante giro postal.
- a través de las Entidades bancarias o Cajas de Ahorro.

También puede realizarse el envío de las declaraciones-liquidaciones y los correspondientes ingresos por medio de Entidades bancarias inscritas en el registro Central de Bancos y Banqueros o Cajas de Ahorro y surtirán para el sujeto pasivo de la deuda tributaria los mismos efectos que si lo hubiese realizado en la Diputación.

Idénticos procedimientos de pago pueden utilizarse para los plazos señalados en los Convenios.

6.2.- AUTOLIQUIDACION E INGRESO MEDIANTE EFECTOS TIMBRADOS O MAQUINAS DE TIMBRAR.

En el caso de las operaciones bancarias de préstamo y crédito el IGTE se satisface mediante la utilización de los efectos timbrados denominados "Pólizas de Préstamo y Crédito" (1), pudiendo la Diputación autorizar el uso de pólizas de la mínima cuantía, con la obligación de satisfacer mediante el procedimiento de las declaraciones-liquidaciones en metálico las diferencias de reintegros que se produzcan (2).

También podrá la Diputación autorizar que los préstamos y créditos, se formalicen en documentos no timbrados cuando concurren circunstancias especiales, con la obligación de satisfacer en metálico mediante declaraciones-liquidaciones el impor-

(1). Véase el art. 42 del Reglamento del IGTE, donde coinciden con el régimen foral los modelos y circunstancias.

(2). Cuando esto ocurra las correspondientes pólizas llevarán un cajetín con la siguiente inscripción:

"Satisfecho a metálico el IGTE por la diferencia de reintegro, en la cuantía de..... pesetas. Autorización número.....".

te íntegro del Impuesto (1).

Cuando el reintegro correspondiente a algún préstamo o crédito sea superior al límite previsto en los efectos timbrados de mayor cuantía, la diferencia deberá satisfacerse - forzosamente a metálico, mediante declaración-liquidación (2).

La fabricación, venta, suministro y empleo de las "Pólizas de Préstamo y de Crédito" se ajustará a lo que la Diputación acuerde (3).

También puede satisfacerse el gravamen sobre los préstamos y créditos (y sobre cualquier otra operación sujeta al - IGTE) mediante el empleo de máquinas de timbrar, previa autorización concedida por la Diputación, que fijará las condiciones de uso y empleo de las citadas máquinas (4).

Como norma general, el art. 31.7 del RF establece que todas las pólizas de préstamo y crédito se consideren no reintegradas en forma, cuando el Impuesto no se haya satisfecho conforme a las disposiciones que hemos venido señalando.

6.3.- AUTOLIQUIDACION E INGRESO MEDIANTE RETENCION.

El IGTE se exigirá mediante retención en el caso de las ejecuciones de obras públicas en las que concurren las siguientes circunstancias (art. 32 del RF) (5):

-
- (1). En estos casos estos documentos llevarán un cajetín con la siguiente inscripción: "Satisfecho a metálico el IGTE por cuantía de....pesetas. Autorización número.....".
 - (2). En estas pólizas se estampará un cajetín con la siguiente inscripción: "Satisfecho a metálico el IGTE correspondiente al exceso, por importe de..... pesetas".
 - (3). En el caso del régimen común, el art. 42.5 del Reglamento del IGTE se remite a los arts. 5, 8, 9, 13 y 15 a 19 del Reglamento del Timbre de 22 de junio de 1956.
 - (4). En el régimen común estas condiciones deben ajustarse a lo dispuesto en los arts. 11 y 191 a 194 del Reglamento del Impuesto de Timbre de 22 de junio de 1956.
 - (5). En idéntico sentido el art. 44 del Reglamento del IGTE.

- que hayan sido contratados por el Estado, las Corporaciones Locales, los Organismos Autónomos o los Servicios Administrativos carentes de personalidad.
- que se trate de obras públicas sujetas al IGTE y no exentas del mismo.

La autoliquidación del Impuesto se practicará en las correspondientes certificaciones de obras, facturas o documentos análogos que se presenten para el cobro de las obras realizadas (1).

En los casos de contratos administrativos y en todos aquellos supuestos en que el IGTE se repercuta expresamente dentro del precio, la BI se calculará empleando la siguiente fórmula (2):

$$BI = \frac{100 \times \text{Precio}}{100 + \text{tipo de Gravamen}}$$

Esta autoliquidación deberán realizarla los contribuyentes o, en su defecto, las personas que suscriban las correspondientes certificaciones de obras, facturas u otros documentos cobratorios, y los órganos del Estado, Corporaciones Locales, Organismos autónomos y Servicios sin personalidad que deban efectuar el pago de los mismos comprobarán si en los documentos citados consta la autoliquidación del Impuesto o la nota de exención cuando así proceda. En su defecto, el IGTE se liquidará por la Oficina, Organismo o Servicio que haya de autorizar el pago de dichos documentos.

También comprobarán la correcta aplicación del tipo de gravamen y la ausencia de error matemático en la autoliquidación

(1): La liquidación se hará constar por medio de un cajetín o sello ajustado al modelo siguiente:

Autoliquidación del IGTE

Base pesetas

Tipo

Cuota a retener pesetas

(2). Véase el art. 45.1 del Reglamento del IGTE.

ción. Una vez realizadas dichas comprobaciones, retendrán el importe de la cuota del IGTE al efectuar el pago.

El Interventor General de Provincia, los Delegados de la Intervención General de la Administración del Estado cerca de los Organismos contratantes y los Interventores de los Organismos y Servicios correspondientes, controlaran la correcta liquidación y retención del Impuesto, absteniéndose de intervenir de conformidad aquellos documentos y mandamientos de pago en los que no conste la liquidación o retención del IGTE, o en su caso, la nota de exención.

Una vez realizada la retención hay que proceder a subingreso en la Diputación con arreglo a las siguientes reglas - (art. 34 del RF) (1):

- cuando la retención la haya efectuado la propia Diputación, el IGTE se ingresará en formalización.
- cuando dicha retención haya sido realizada por el Estado, las Corporaciones Locales, los Organismos Autónomos o por los Servicios administrativos carentes de personalidad, - deberán éstos ingresar las cantidades retenidas durante - los primeros diez días de cada mes en Tesorería de Provincia, mediante una declaración por cuadruplicado ajustada al modelo que disponga la Diputación y utilizando cualquiera de los medios de ingreso que hemos citado al hablar de las declaraciones-liquidaciones (véase apartado 6.1 de este capítulo).

No es necesario, al igual que pasa en el régimen común, presentar declaraciones negativas por los meses en que los referidos entes públicos no han efectuado retenciones del Impuesto.

Por lo que respecta a los efectos de la retención, dice el art. 35 del RF que:

-
- (1). Igual ocurre en el régimen común, donde los plazos y la declaración por cuadruplicado son las mismas que en el caso de Alava. Solamente que el ingreso se realiza, como es lógico, en las Delegaciones de Hacienda y que el modelo de las declaraciones lo realiza el Ministerio de Hacienda.

- los contribuyentes a quienes se les haya retenido el IGTE deberán presentar declaraciones-liquidaciones por este concepto, utilizando únicamente el espacio reservado en las mismas para estas operaciones y sin que de dicha declaración se produzca cuota alguna.
- esta autoliquidación e ingreso mediante retención no altera en absoluto lo dispuesto sobre la repercusión del IGTE en la contratación administrativa (véase el apartado 3.1 B) de este capítulo).
- el Estado, la Diputación y demás entes públicos que efectúen las retenciones, entregaran a los contratistas o, en su defecto, a los perceptores de los libramientos, para que los hagan llegar a aquellos, las cartas de pago o documentos análogos que justifiquen el pago del Impuesto retenido (1).

6.4.- REGIMEN DE ESTIMACION OBJETIVA.

El art. 36 del RF se establece que la Diputación podrá establecer Convenios con las agrupaciones de contribuyentes, para todas las operaciones sujetas al IGTE, salvo el caso de las exportaciones (2).

6.5.- ACTAS DE INSPECCION.

El pago del Impuesto como consecuencia de Actas incoadas por la Inspección se realizará por los mismos medios de pago -

- (1). En este punto el art. 47.3 del Reglamento del IGTE amplía la idea diciendo que las Oficinas de Hacienda extenderán anticipadamente los correspondientes mandamientos de pago. El día del cobro se autorizará y numerará el mandamiento de ingreso en formalización, entregando al perceptor del libramiento, junto con el talón contra la cuenta corriente del Tesoro en el Banco de España, la carta de pago en formalización, justificativa del Impuesto retenido.
- (2). A estos Convenios se les aplicará todo lo dispuesto en el Reglamento de Convenios Fiscales de Alava y que hemos analizado en el Capítulo VII de esta tesis (véase el apartado 3 de dicho capítulo).

que hemos señalado anteriormente, es decir:

- mediante ingreso directo en Tesorería de Provincia.
- mediante transferencia bancaria a favor de la Diputación.
- mediante cheque o talón.
- mediante giro postal.
- a través de las Entidades bancarias o Cajas de Ahorros.

7.- GESTION E INSPECCION DEL IMPUESTO.

En este tema de la Gestión e Inspección del Impuesto el RF contiene una redacción más amplia que el Reglamento del IGTE que se aplica en el régimen común, ya que junto a los arts. 49 y 51 donde regula, respectivamente, el tema de la gestión y la Inspección añade el art. 50 sobre la liquidación, el 52 sobre responsabilidad por traspaso del negocio y el 53 sobre la prescripción (1).

Según el art. 49 del RF la gestión del IGTE corre a cargo de la Sección de Impuestos Indirectos (2) y según el art. 51 la Inspección y Comprobación del tributo la realizará la Inspección de Impuestos Indirectos (3) que comprobará las declaraciones presentadas por las personas obligadas al pago del Impuesto con los libros y antecedentes de que se originen y levantará la oportuna acta siempre que de dicho exámen resultase alguna diferencia.

Por lo que respecta a las liquidaciones, el art. 50 del RF establece que podrán ser de tres clases, a cuenta, provisionales y definitivas.

-
- (1). El Reglamento del IGTE, por su parte, solo dedica dos artículos al tema, el 69 para la gestión y el 70 para la Inspección.
 - (2). En el régimen común la gestión corresponde a la Dirección General de Tributos.
 - (3). La Inspección Técnica Fiscal del Estado es el órgano que ejercerá esta función de modo exclusivo en el territorio común.

En las primeras la Administración admite las cifras de las declaraciones presentadas por los contribuyentes como - cantidad a cuenta de la liquidación provisional y de la definitiva que en su día habrá de practicarse.

Las provisionales surgen cuando la Oficina Gestora del Impuesto revisa las declaraciones presentadas por el contribuyente, y de su exámen resulta un error aritmético o de aplicación del tipo impositivo. En estos casos, se procede a la rectificación, practicándose la liquidación que corresponda, la cual se comunicará al interesado para su aumento o deducción en la declaración trimestral siguiente. Una vez practicada la revisión y, en su caso hecha la rectificación oportuna, la declaración presentada por el contribuyente se considera liquidación provisional.

Cuando las declaraciones, una vez practicadas las revisiones citadas, se pasan a la Inspección de Impuestos Indirectos para su comprobación, y esta presta su conformidad, podrá elevar a definitivas las liquidaciones practicadas con carácter provisional.

El art. 52 del RF se ocupa del tema de la responsabilidad por traspaso de negocio, y no hace sino repetir lo que disponen el art. 72.2 de la LGT y 84.3 de la Instrucción Foral General de Alava, en el sentido de que todo adquirente de un negocio se hará cargo de los débitos y responsabilidades que por el IGTE pudiera tener el antiguo propietario, teniendo derecho antes de adquirir el negocio y previa la conformidad del propietario actual, a solicitar de la Diputación, una certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias - que por el IGTE se hayan derivado de la explotación y actividades del negocio en cuestión.

En el caso de que la certificación se expidiese con carácter negativo o no se facilitase en el plazo de dos meses, ese presunto adquirente queda exento de toda responsabilidad si finalmente opta por adquirir el negocio.

Por último, el art. 53 da una regulación de la prescripción que es una reproducción sistemática de lo dispuesto en los arts. 64 a 67 de la LGT y de los arts. 74 a 76 y 122 a 124

de la Instrucción Foral General de Alava. Así, el art. 53 - dispone que prescribirán a los cinco años:

a) El derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. El plazo de prescripción, en este caso, comienza a contarse desde el día del devengo y se interrumpe:

- por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo del Impuesto, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible, considerándose a estos efectos como realizados directamente con el sujeto del Impuesto las actuaciones de Juntas y Comisiones, en el procedimiento de Convenios, para los que estuvieran debidamente representados.
- por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.
- por cualquier actuación del sujeto del Impuesto conducente al pago o liquidación de la deuda.

b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas (1). El plazo comienza en estos casos, desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario y se interrumpe por los mismos motivos del apartado anterior.

c) La acción para imponer sanciones tributarias, en la cual el plazo de prescripción comienza desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones, interrumpiéndose por los mismos motivos señalados en los dos apartados anteriores.

d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos. En este supuesto el plazo de prescripción empieza a contarse desde el día en que se realizó el ingreso indebido y se

(1). Sobre este tema ya hemos hablado suficientemente en los apartados 9.5 y 15 del Capítulo VI, y aquí nos remitimos.

interrumpe por cualquier acto fehaciente del sujeto - del Impuesto que pretende la devolución del ingreso - indebido, o por cualquier otro acto de la Administración en que se reconozca su existencia.

El párrafo 4 de este mismo art. 53 establece que la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo.

8.- INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

El art. 54 del RF regula la cuestión de las infracciones tributarias al establecer que los expedientes que se incoen - en virtud de actuaciones de la Inspección se calificaran de - conformidad con lo establecido en el Reglamento de la Inspección de Tributos de la Diputación Foral (1).

Como vemos, el precepto hace una remisión a otro cuerpo reglamentario y se convierte por tanto, en un precepto vacío de contenido, en tanto en cuanto no aparezca el referido Reglamento.

El art. 55 del RF, por su parte, regula el tema de las sanciones y da las siguientes reglas al respecto:

- a) los expedientes de conformidad no originaran obligación alguna para el contribuyente.
- b) los expedientes de rectificación se tramitarán sin recargo alguno sobre las liquidaciones que se practiquen como consecuencia de los mismos.
- c) los demás expedientes estarán sujetos a las siguientes penalidades sobre la deuda tributaria:
 - de omisión: del 25% al 50%.
 - de ocultación: del 50% al 100%.
 - de defraudación: del 100% al 200%.

(1). Este Reglamento todavía no ha salido a la luz, por lo - que se aplica lo dispuesto en los arts. 93 a 99 de la - Instrucción Foral General de Alava.

Cabe la posibilidad de condonar las sanciones de los - referidos expedientes en un 50% (es decir, una condonación parcial) si el contribuyente presta su conformidad al expediente y sanción impuesta, con renuncia expresa a utilizar contra tales expedientes cualquier clase de recurso, incluso el contencioso-administrativo.

9.- TRIBUTACION DE LAS DISTINTAS OPERACIONES SUJETAS.

Vamos a ir examinando a continuación cuál es el régimen tributario que presentan cada una de las operaciones que están sujetas al IGTE.

9.1.- OPERACIONES REALIZADAS POR LOS FABRICANTES O INDUSTRIALES (art. 12 del RF):

A) Ventas, suministros, entregas o transmisiones por precio en general:

Estas operaciones tributan el 2%, como tipo general, excepto cuando los adquirentes tengan la condición de comerciantes minoristas o consumidores finales, en cuyo caso tributan al tipo acumulado del 2,40% (1).

Se presume siempre la condición de minoristas o consumidor final en el adquirente, salvo cuando éste acredite su calidad de fabricante, industrial, Empresa de servicios o comerciante mayorista, mediante la comunicación a sus proveedores del número o números de los epígrafes de las tarifas de la - Cuota de Licencia del I.I., correspondiente a actividades fabriles, industriales, de servicios o de comercio al por mayor en que estén matriculadas en las respectivas provincias, no - siendo precisa esta comunicación cuando, por su notoriedad, - no exista duda alguna sobre la condición del adquirente.

En el caso de que el fabricante o industrial no aplique el tipo acumulado del 2,40%, porque la comunicación recibida

(1). Son los mismos tipos impositivos que se aplican en el territorio común (véase el art. 16 del Reglamento del IGTE).

de su cliente es inexacta, deberá subsanar este error bien mediante una declaración-liquidación complementaria o bien mediante un Acta de rectificación, cuyos importes podrán ser repercutidos al cliente (1).

B) Ventas o entregas en consignación, en depósitos y a prueba o ensayo.

Este tipo de operaciones tributará:

- al 2% como tipo general.
- al 3,5% cuando las ventas sean de cemento y cerámica y el 4,5% cuando sean de vidrio y bandaje.
- al 3,90% cuando los adquirentes sean comerciantes minoristas o consumidores finales, y la venta sea de cemento y cerámica.
- al 4,90% cuando se den dichas circunstancias en el adquirente, pero se trate de vidrio y bandaje.

C) Régimen de las entregas a establecimientos propios y de las operaciones realizadas por éstos:

Estan sujetas al IGTE las entregas de bienes, mercancías o productos que los fabricantes e industriales efectúen, en sus establecimientos propios abiertos al público que tengan la condición fiscal de comercio al por menor, según la Cuota de Licencia Fiscal del I.I. Por el contrario, no estan sujetas las entregas a establecimientos que pertenezcan a la red de instalaciones o de distribución de las empresas, considerándose incluídos entre ellos los establecimientos matriculados como comercio al por mayor en la Cuota de LF del I.I. Las operaciones que se concierten con terceros por o desde estos establecimientos propios deberan satisfacer el Impuesto como si fueran operaciones realizadas directamente por el industrial o fabricante titular de los mismos (2).

-
- (1). El art. 16 del Reglamento del IGTE sanciona como simple infracción tributaria la formulación inexacta de comunicaciones por parte de los clientes, cosa que omite totalmente el RF.
- (2). En el mismo sentido el art. 16, c) del Reglamento del IGTE.

La tributación de las entregas sujetas tienen que ajustarse a las siguientes normas:

- la operación se considerará realizada por el establecimiento fíbril, industrial o comercial que efectúe la entrega.
- el tipo aplicable será el 2,40% salvo que se trate de cemento y cerámica (que será el 3,50%), vidrio y bandaje (el 4,90%) (1).
- la BI será el precio normal que en relación con los mismos productos exija la empresa en sus ventas a comerciantes minoristas y, en su defecto, el precio usual de los mismos bienes que se utilice en el mercado para las ventas a los comerciantes minoristas, pudiendo llegar a determinar dicha BI el Jurado de Estimación de Alava cuando las operaciones se realicen sin contraprestación o cuando sean consideradas por las partes como gratuitas o los precios convenidos sean notoriamente inferiores a los normales en el mercado (2).

D) Operaciones de canje o permuta:

Están sujetas al IGTE, las operaciones de canje o permuta, cuando se realicen habitualmente y en ellas intervenga algún comerciante, industrial o empresa de servicios.

El IGTE se exige a las partes contratantes y se toma como BI el valor de los bienes, mercancías, productos o servicios - que cada parte reciba, aplicándose el tipo que corresponda a la operación realizada por cada contribuyente.

E) Ventas, suministros y entregas de cemento, cerámica, vidrios, bandajes y electricidad (3).

(1). El tipo es idéntico al del régimen común.

(2). Las mismas reglas se aplican en el régimen común (véase el art. 16 c) del Reglamento del IGTE).

(3). El Reglamento del IGTE contempla otro caso más: el papel, cartón y cartulina, que no recoge el RF, porque a partir del 1 de enero de 1972 se les aplica el 2% es decir, el tipo normal de las ventas, suministros o entregas por precio o el 2,70% si son ejecuciones de obras.

Los fabricantes que estuvieron gravados por el Impuesto sobre el cemento y la cerámica hasta que apareció la Ley de 11 de junio de 1964, seguirán tributando transitoriamente por las ventas, suministros, transmisiones o entregas por precio (incluidas las ejecuciones de obras) que hagan de sus propios productos. El tipo aplicable será del 3,5%.

Lo mismo le ocurrirá a quienes vinieron tributando por los Impuestos sobre el vidrio y bandaje para vehículos hasta 1964, sólo que estos tributarán por IGTE al 4,5%.

Cuando los adquirentes de todos estos bienes sean minoristas o consumidores finales los tipos serán del 3,90% para cemento y cerámica y del 4,90% para vidrio y bandajes (1).

Los suministros de electricidad tributarán transitoriamente al 5% si son para usos industriales, al 10% si son para alumbrado y al 1,5% si son para usos domésticos, alumbrado con usos domésticos y electrificación rural. Estos tipos, que son los mismos que se aplican en territorio común, comprenden los correspondientes a las entregas y ventas entre las Compañías eléctricas, incluidas las exportaciones. Tales operaciones no deben ser objeto nunca de tributación independiente, salvo que la energía adquirida se destine al consumo propio.

F) Adquisición de productos naturales:

Las ventas, transmisiones o entregas por precio de productos naturales a fabricantes o industriales, realizadas por los titulares de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas que las hayan obtenido, tributarán al 2% (2).

G) Ventas, suministros y demás entregas o transmisiones por medio de comisionistas:

Las ventas, suministros, transmisiones y demás entregas por precio que los fabricantes o industriales realicen por medio de Empresas o Agentes que actúen como comisionistas en nombre pro-

(1). Los tipos son los mismos que se aplican en el territorio común (véase el art. 16 E) del Reglamento del IGTE).

(2). Igual ocurre en el régimen común (véase el art. 16 F) del Reglamento del IGTE).

pio o ajeno se consideraran realizadas directamente entre el fabricante o industrial comitente y el adquirente de los bienes o productos, siendo sujeto obligado al pago del IGTE el industrial o fabricante y pudiendo la Oficina Gestora del Impuesto autorizar al comisionista para que presente las declaraciones-liquidaciones en nombre y por cuenta de su comitente (1).

Cuando ~~las~~ empresas o agencias comisionistas presten servicios de mediación tributaria de la forma en que lo hacen tales servicios (véase el apartado 9.7 de este Capítulo).

H) Ventas especiales:

Dentro de las ventas especiales hemos de distinguir dos casos (2):

- a) Las ventas, suministros, transmisiones y demás entregas por precio realizadas con pactos de reserva de dominio o bajo condición suspensiva o resolutoria.

Estas ventas tendrán el mismo tratamiento a efectos del IGTE que las ventas ordinarias, pero siempre que el vendedor haya entregado los objetos vendidos.

- b) Los contratos denominados "arrendamientos-venta", "locación-venta", "leasing" o similares en los que el transmitente conserve la propiedad de los bienes, productos u objetos entregados, cediendo unicamente su posesión, uso o disfrute.

Estos contratos tributan como los arrendamientos (véase el apartado 9.5 de este capítulo). En aquellos casos en que dichos contratos contengan una opción de compra retribuida, la cuantía de esta remuneración se acumulará a la B.I. que deba tenerse en cuenta para la liquidación del contrato principal.

(1). En el mismo sentido se manifiesta el art. 16 G) del Reglamento del IGTE.

(2). Lo mismo que en el régimen común (véase el art. 16 H) del Reglamento del IGTE).

Si después, ejecutada la opción o cumplidas otras condiciones, el contratante adquiere la propiedad del bien, nos encontraremos ante unas ventas que tributarán a los tipos que establece el art. 12 del RF (que estamos analizando) o a los del art. 13 - (operaciones que realicen los mayoristas). La BI será el exceso que sobre el precio satisfecho para la posesión, uso o disfrute del bien, tengan que abonarse por la adquisición del mismo, siendo aplicables los descuentos que generalmente se admiten en la BI del IGTE (véase el apartado 4 de este capítulo).

I) Ventas de bienes, artículos o productos previamente adquiridos y no transformados:

Los fabricantes, industriales o empresarios de servicios - que vendan, suministren, tramiten o entreguen bienes, artículos o productos previamente adquiridos sin someterlos con medios propios o ajenos a ningún proceso de manipulación, elaboración o manufactura, se consideran, respecto a estos bienes, comerciantes mayoristas y tributarán al 0,40% siempre que conserven a disposición de la Diputación las correspondientes facturas de compra (1).

9.2.- OPERACIONES REALIZADAS POR LOS COMERCIANTES MAYORISTAS (art. 13 del RF).

A) Ventas, suministros, entregas y transmisiones por precio:

Las ventas, suministros, entregas y transmisiones por precio que realicen los comerciantes mayoristas tributan por el IGTE, tomando como BI el precio de la venta al por mayor, admitiéndose - las deducciones que pueden aplicarse en este impuesto, y a un tipo impositivo del 0,40% cualquiera que sea la condición del comprador o adquirente. Es decir, no hay diferencia con el régimen común.

B) Adquisiciones de productos naturales:

Tributan al 2% (idéntico tipo de gravamen que en el régimen común) las ventas transmisiones o entregas de productos naturales

(1). Idéntica regla e idéntico tipo se aplica en el régimen común (véase el art. 16, I) del Reglamento del IGTE).

que realicen los titulares de las explotaciones agrarias, forestales, ganaderas o mixtas a los comerciantes mayoristas.

C) Otras operaciones:

Las ventas o entregas en consignación, en depósito y a prueba o ensayo, las entregas a establecimientos propios, las operaciones de canje o permuta, las ventas, entregas o transmisiones por medio de comisionistas y demás ventas especiales que puedan realizar los comerciantes mayoristas, tributarán en los mismos casos que hemos expuesto al hablar de los fabricantes o industriales (véase apartado 9.1 de este capítulo) pero al tipo tributario del 0,40%.

9.3.- EXPORTACIONES (art. 14 del RF).

Las exportaciones de bienes, mercancías o productos que se despachen por las oficinas aduaneras situadas en la provincia de Alava, que realicen los fabricantes, industriales, comerciantes mayoristas o cualquier persona natural o jurídica con habitualidad y mediante contraprestación, tributarán por el IGTE a un tipo de gravamen del 1,5%, que se convertirá en el 0,30% cuando se cumplan los siguientes requisitos (1):

- a) que se realicen por comerciantes mayoristas, empresas de servicios, explotaciones agrarias, forestales, ganaderas o mixtas que hayan adquirido previamente de otros los productos exportados, o bien que los realicen fabricantes e industriales tratándose de bienes, artículos o productos que estos han adquirido previamente, y que los exporten sin someterlos con medios propios o ajenos a ningún proceso de manipulación, elaboración o manufactura.

La razón de que también se incluya aquí a estos fabricantes e industriales es porque cuando realizan las operaciones que hemos señalado tienen, respecto a los bienes en cuestión, la condición de mayoristas (véase el apartado 9.1 I) de este capítulo).

(1). Son los mismos requisitos que se exigen para el régimen común (véase el art. 19 del Reglamento del IGTE).

- b) que los bienes se exporten en el mismo estado en que fueron adquiridos por el exportador, sin someterlos a ninguna operación de transformación, elaboración o manufactura.
- c) que el IGTE aplicable a la transmisión previa al exportador, se haya devengado y satisfecho íntegramente. Esto supone que la existencia de alguna exención o bonificación aplicable a la transmisión aludida impide aplicar el tipo reducido del 0,30%

El apartado c) del art. 14 del RF dice que las exportaciones en comisión, aunque se realicen a nombre del comisionista, serán consideradas como exportaciones realizadas por el comitente cuando se cumplan las condiciones que se exigen para la venta en comisión y de las que ya hemos hablado (1).

Hay que tener presente que, a efectos del IGTE, tienen la consideración de exportaciones (2):

- las prestaciones de servicios de asistencia técnica que se realicen en o para el extranjero por empresas españolas dedicadas habitualmente a esta actividad, con excepción de los servicios prestados por los establecimientos permanentes de la Empresa española en el extranjero.
- las ejecuciones de obras, por encargo y con destino al extranjero.
- las ventas, arrendamientos, transmisiones o entregas al extranjero de bienes objeto de la propiedad industrial o intelectual.

Por el contrario, y al igual que pasa en el territorio común, no se consideran sujetas al IGTE las exportaciones temporales ni las reexportaciones de bienes, mercancías o productos importados temporalmente, siempre que se reexporten en el mismo estado en que se importaron.

(1). Véase el apartado 9.1 G) del presente capítulo.

(2). Estos casos también los recoge el art. 19 del Reglamento del IGTE.

9.4.- EJECUCION DE OBRAS (art. 15 del RF):

Como casos de operaciones que por este concepto esten sujetas al Impuesto tenemos los siguientes:

- todas las obras de naturaleza inmobiliaria realizadas en solar propio o ajeno.
- todas las obras de naturaleza mobiliaria, cuando los materiales se aporten total o parcialmente por el dueño de la obra.
- todas las obras de naturaleza mobiliaria, cuando se realicen con posterioridad al encargo previo y expreso del cliente y ajustándose a las condiciones especiales del encargo.
- las entregas o transmisiones por precio en los que los objetos entregados hayan sido contruidos por el contratista de acuerdo con los planos o patentes facilitados por el adquirente, aunque su fabricación se haya realizado antes de cada pedido.

El tipo de gravamen es del 2,70% (1) y se aplica sobre una base que, generalmente, será el importe total de la obra efectuada, incluyéndose el valor de los materiales, nacionales o extranjeros incorporados a la misma y el de las prestaciones accesorias. Sin embargo, en las ejecuciones de obra que se realicen sobre mercancías o productos que sean entregados por el dueño de la obra no se incluirá en la base el valor de estas aportaciones y tampoco se incluirá en la base el valor del solar en las ejecuciones de obra nueva cuando el dueño de la obra, sea el propio constructor (2)

9.5.- ARRENDAMIENTO DE BIENES (art. 16 del RF):

Tienen el concepto de arrendamiento de bienes las siguientes

- (1). Nuevamente, en este punto no hay diferencias entre el régimen común y el foral.
- (2). Este es un supuesto muy debatido. Puede consultarse la Circular de 18 de diciembre de 1971 así como el trabajo que sobre esta materia realizó PEREZ DE AYALA en RDFHE número 83/1969, pág. 823 y ss. todo ello referido al régimen común, pero aplicable también al foral.

tes operaciones siempre y cuando las realicen personas naturales con habitualidad y mediante contraprestación (1):

- los arrendamientos de aeronaves, embarcaciones, bienes objeto de la propiedad intelectual y demás bienes que no tengan la naturaleza de inmuebles (2).
- el contrato de explotaciones de aeronaves y embarcaciones denominado "time-charter" (3).
- los contratos denominados "arrendamientos-venta", "locación-venta", "leasing" o similares en los que el transmitente conserve la propiedad de los bienes, productos u objeto entregados, cediendo únicamente su posesión, uso o disfrute (4).

El tipo de gravamen será del 2,70% como en el territorio común, y se aplica sobre una base que está formada por el precio total que deba satisfacer el arrendatario durante la vigencia del contrato de arrendamiento más el importe de las prestaciones o servicios accesorios prestados por el arrendador como consecuencia de la ejecución del contrato, siendo procedente aplicar las deducciones generales que en este Impuesto se aplican sobre la BI (véase el apartado 4 de este capítulo).

-
- (1). Véase en este mismo sentido el art. 21 del Reglamento del IGTE.
 - (2). Recordemos que el art. 4.1 c) del RF declara no sujetos al IGTE los arrendamientos de bienes inmuebles.
 - (3). Ya dijimos que según el art. 12 H) del RF, estas operaciones tributan siempre como arrendamientos (véase el apartado 9.1 H) b) de este capítulo).
 - (4). El "time-charter" o fletamento por tiempo, es una de las formas de fletamento que no debe confundirse con el transporte marítimo, y con el arrendamiento. Del primero se diferencia en que el fletante no asume la obligación de transportar una mercancía de un lugar a otro, sino que se obliga a poner a disposición del fletador un buque armado y equipado en condiciones de navegar desde un puerto a otro. Del arrendamiento de cosa se diferencia en cuanto el buque ha de ser entregado armado y equipado (véase el Acuerdo del TEAC de 17 de febrero de 1972).

9.6.- SERVICIOS EN GENERAL (art. 17 del RF):

Tributan por este concepto los contratos de arrendamiento de servicios que se realicen con carácter habitual y mediante contraprestación, así como la prestación de servicios por cualquier otra causa, también realizados con carácter habitual y mediante contraprestación.

Con carácter especial, tienen naturaleza de servicios a efectos del IGTE (1):

- la explotación de vías de peaje, tanto en régimen de propiedad como de concesión administrativa.
- la explotación de vías de estacionamientos y garajes e incluso la cesión en estos lugares de espacios para vehículos, con independencia de que la empresa asigne o no la custodia de los mismos.
- el depósito retribuido y la puesta a disposición de espacios para el almacenamiento de bienes, aunque no se asegure su custodia por la empresa.
- la utilización de instalaciones deportivas o de veraneo - que no tributen por hostelerías, acampamentos, restaurantes o espectáculos públicos. Cuando las instalaciones pertenezcan a Clubs o Asociaciones no se incluiren en la BI - las cantidades satisfechas en concepto de cuotas de entrada, recibos de socios y otras percepciones periódicas análogas que pudieran exigirse en atención exclusiva a la calidad del socio, y no por el uso de las mencionadas instalaciones.
- los servicios onerosos prestados por clínicas, laboratorios y sanatorios.
- el suministro de informaciones, datos o noticias realizado por empresas o agencias dedicadas a esta actividad.
- las operaciones de "factoring".
- los servicios de mudanza, remolque y gruas.

(1). El tratamiento de estas operaciones coincide plenamente - con el del art. 22 del Reglamento del IGTE.

El art. 17 B) del RF, alude a aquellos servicios que constituyan prestaciones accesorias de las operaciones de ejecución de obra o arrendamiento de bienes y dice que tales servicios no serán objeto de tributación independiente, siempre que su valor se haya integrado en la base del Impuesto satisfecho por éstos y que dichas prestaciones accesorias se hayan realizado por los respectivos contratistas o arrendadores de bienes.

El tipo de gravamen de los servicios en general es del - 2,70%.

Existen, al mismo tiempo, otros servicios que constituyen operaciones típicas de las empresas y que son las de agencia y mediación en general (las de Agencias de viajes, de transporte, Agencias mediadoras de publicidad), los servicios bancarios, - las operaciones de seguro y capitalización, de publicidad, hostelería, restaurantes y acampamentos y espectáculos públicos - que tienen un tratamiento independiente y que pasamos a analizar seguidamente.

9.7. SERVICIOS DE AGENCIA Y MEDIACION EN GENERAL (art. 18 del RF)

Estan sujetos al IGTE los servicios de Agencia, comisión, corretaje y mediación en general cuando se realicen habitualmente y mediante contraprestación, teniendo un tipo aplicable del 2,70% (2).

La BI viene constituida por la total contraprestación del servicio propio de mediación, no integrándose en la base el importe de los gastos realizados por cuenta del cliente, siempre que su importe se individualice en cada factura y se conserve - justificación suficiente de su cuantía y naturaleza a disposición de la Diputación.

-
- (1). El "factoring" consiste en la cesión de créditos de suministradores o exportadores al factor, para que éste se ocupe esencialmente de realizar por cuenta propia las gestiones necesarias para el cobro de las facturas o créditos de los compradores.
 - (2). Estas operaciones tampoco se diferencian en nada de lo que sobre ellas se aplica en el régimen común (véase el art. - 23 del Reglamento del IGTE).

Como reglas especiales tenemos las siguientes:

- a) En los servicios prestados por las Agencias de viajes, la BI estará constituida por la diferencia existente entre - el total de las facturas cargadas a los clientes y el importe, efectivamente satisfecho, de los servicios de transporte, hostelería y cualesquiera otros adquiridos por cuenta de aquellos (1).
- b) En los servicios de las Agencias mediadoras de transporte, la BI está formada por el precio o contraprestación cobrados al cliente por el servicio estricto de Agencias, a cuyo efecto se deducirá, en su caso, lo cobrado a la Agencia - por la empresa de transporte (2).
- c) En los servicios que presten las Agencias mediadoras de publicidad la BI viene dada por el importe de sus comisiones o corretajes, bien entendido que cuando facturen a los - clientes el precio íntegro del servicio publicitario se deduciran del mismo, a efectos de hallar la BI, las cantidades que se hubieran abonado a los medios publicitarios, a los estudios de publicidad y a otras Agencias de publicidad (3).

9.8.- SERVICIOS Y OPERACIONES TÍPICAS DE LAS EMPRESAS BANCARIAS
E INSTITUCIONES DE CREDITO Y AHORRO (art. 19 del RF):

Estan sujetas al IGTE las operaciones y servicios realizados por Empresas bancarias y de crédito, Cajas de Ahorro, de todo tipo y sociedades de crédito, quedando incluidas en esta relación - todas las personas naturales o jurídicas que figuren inscritas en el Registro de Bancos y Banqueros, las Sociedades de Crédito, las

-
- (1). Este tipo de Agencias esan reguladas en el Decreto 735/1962, de 29 de marzo y en la Orden de 26 de febrero de 1963.
 - (2). Estas Agencias se regulan por la Ley de Ordenación de los - Transportes por Carretera de 27 de diciembre de 1947 y su - Reglamento de 9 de diciembre de 1949.
 - (3). Véase el Estatuto de la Publicidad, aprobado por Ley 61/1964 de 11 de junio.

Cajas de Ahorro benéficas y de otra índole y en general, todas las Sociedades y Entidades, cualquiera que sea su forma de constitución y el régimen jurídico a que estén sometidas, cuando - realicen con habitualidad alguna de las operaciones que a continuación se citan.

A) Operaciones de préstamo y crédito.

Estan sujetas por este concepto:

- las operaciones de préstamo y de crédito, cualquiera que - sea la forma en que se celebren y garanticen.
- las prórrogas expresas o tácitas de dichos préstamos y créditos.

Se entenderá que existe prórroga cuando, llegado el término normal del contrato y subsistiendo sin alteración su identidad - jurídica, continúe la vigencia, sin novación, de las obligaciones contraídas, por consentimiento expreso o tácito de las partes o por disposición de la Ley.

Por el contrario, no se considerará que existe prórroga - cuando se justifique fehacientemente que, dentro de los quince días siguientes a la expiración del plazo pactado o a la exigibilidad de la obligación, se ha iniciado o ejercitado la acción, en la vía procedente, consecutiva a la extinción del contrato o a la efectividad de la obligación que sea objeto del mismo.

En el caso concreto de los contratos de apertura de crédito se reputará que existe prórroga tácita cuando el acreditado continúe disponiendo de cantidades una vez transcurrido el plazo de duración previsto en el contrato.

- los descubiertos en cuenta corriente a la vista por un plazo superior a quince días (1).
- la disposición por el acreditado de cantidades que excedan del límite del crédito concedido.

La BI estará constituida:

(1). Idénticos plazos en el régimen común (véase el art. 24 del Reglamento del IGTE).

- a) en los préstamos y sus prórrogas, por el importe de los mismos.
- b) en los créditos y sus prórrogas, por el límite del crédito concertado, a no ser que la suma dispuesta sea mayor, en cuyo caso ésta será la base.
- c) en los descubiertos en cuenta corriente, por el límite - máximo del descubierto que se haya producido.

Quando el plazo de los préstamos y créditos o de sus prórrogas, o el plazo de duración de los descubiertos en cuenta corriente, sea superior a seis meses (1) se tomará por BI el doble de las cantidades citadas.

Por lo que respecta al tipo de gravamen, el Impuesto se exige por la siguiente escala, que es la misma que se aplica en el régimen común:

<u>BASE</u>		<u>Impuesto</u>
<u>Pesetas</u>	<u>Pesetas</u>	<u>Pesetas</u>
1.500		3
1.500,01 a	3.000	6
3.000,01 a	5.000	10
5.000,01 a	7.500	15
7.500,01 a	15.000	30
15.000,01 a	30.000	60
30.000,01 a	60.000	120
60.000,01 a	100.000	200
100.000,01 a	150.000	300
150.000,01 a	300.000	600
300.000,01 a	500.000	1.000
500.000,01 a	1.000.000	2.000
1.000.000,01 a	1.500.000	3.000
1.500.000,01 a	2.500.000	5.000

Por lo que excede de 2.500.000 ptas., 2 ptas. por cada 1.000 o fracción.

(1). Idénticos plazos en el régimen común (véase el art. 24 - del Reglamento del IGTE).

Cuando se trate de operación superior a 1.000.000 ptas. no intervenida por Corredor de Comercio Colegiado, el documento se extenderá en el efecto timbrado de clase superior a la que corresponda su cuantía, y si fuera más elevada, se aplicará el timbre doble del correspondiente a la operación.

El Impuesto se devenga en los momentos siguientes (1):

- cuando se concedan los respectivos préstamos o créditos.
- cuando se produzcan descubiertos en cuenta corriente a la vista por un plazo superior a quince días.
- cuando se produzcan prórrogas expresas o tácitas.
- cuando se disponga por el acreditado de cantidades que excedan el límite concedido.

Por lo que respecta a la forma de pago hay que señalar que el IGTE se exige mediante la utilización de efectos timbrados de nominados "Pólizas de Préstamo y Crédito" de la cuantía que corresponda, pudiéndose solicitar el pago a metálico en los casos que vimos al hablar de la exacción del Impuesto (véase el apartado 6.2 de este capítulo).

Cuando la operación sea superior a 2.500.000 ptas. el IGTE - del exceso se satisfará siempre a metálico y los ~~misma~~ ocurrirá en los casos de descubierto en cuenta corriente a la vista por un plazo superior a quince días, de prórroga tácita de los préstamos y créditos y de disposición por el acreditado de cantidades que excedan el límite del crédito concedido.

B) Operaciones de depósito y otras:

En las operaciones de depósito, custodia y gestión de valores, compra y venta de moneda extranjera, transferencias, órdenes de pago, alquiler de cajas de seguridad, ~~negociación~~ ^{compra y venta} de efectos y prestación de avales o garantías, aunque sean de naturaleza real, se pagará el IGTE a un tipo del 2% sobre una base que será el importe del precio, alquiler, comisión o corretaje percibido por la operación.

(1). Lo mismo sucede en el Reglamento del IGTE (véase el art. 24 de dicho Reglamento).

C) Operaciones de depósito irregular y otras:

En las operaciones de depósito irregular, en cuenta corriente en sus diversas formas, en cuenta de ahorro a la vista y a plazo, en los servicios de cobro por caja, y en general, en todas las operaciones y servicios que realicen o presten las Entidades Bancarias y de Crédito (y que no sean las operaciones de préstamo, crédito y las citadas al hablar del depósito), el devengo del impuesto es trimestral y se gravan a un tipo del 0,25% tomando como base los saldos globales medios manifestados por los resúmenes y balances bancarios en el indicado período de tiempo, de las respectivas cuentas acreedoras.

Están exentas de cualquier clase de investigación administrativa las cuentas corrientes acreedoras a la vista de los clientes que se lleven por Bancos, banqueros o Cajas de Ahorro (1).

9.9.- OPERACIONES DE SEGURO Y CAPITALIZACION (art. 20 del RF):

Quedan sujetas al IGTE las operaciones de seguro y capitalización cualquiera que sea su forma jurídica o denominación, cuando se emitan en Alava los correspondientes recibos de prima y la Empresa aseguradora tenga en dicha provincia, su domicilio fiscal.

La BI está constituida por el valor de la prima o cuota percibida, entendiéndose por prima, a estos efectos, el importe total de las cantidades recaudadas, cualquiera que sea la causa y el origen que la motive y el lugar y forma de cobro, con la única deducción del propio Impuesto y del Recargo en favor del Consorcio de Compensación de Seguros (2), no siendo deducibles las cantidades que se recauden en concepto de recargo sobre las primas del Seguro Obligatorio de Automóviles con destino al Fondo Nacional de Garantía.

El tipo de gravamen varía según los supuestos siguientes:

-
- (1). Esta prohibición ya la recoge el art. 24 D) del Reglamento del IGTE.
 - (2). El Consorcio de Compensación de Seguros se rige por el art. 7 de la Ley de Seguros de 16 de diciembre de 1954. El recargo a favor del Consorcio puede verse recogido en la Orden de 24 de diciembre de 1964.

- a) En los seguros contra daños y accidentes de cosas y riesgos propios del transporte, así como en los de responsabilidad civil, el tipo es del 2%, como en el régimen común.
- b) En los seguros sobre la vida, enfermedades, accidentes personales u otras modalidades o clases que tengan por objeto la vida de las personas o sus circunstancias, así como las operaciones de capitalización, el tipo es del 1%, como en territorio común.

9.10.- PUBLICIDAD (art. 21 del RF):

Están sujetos al IGTE los servicios publicitarios cuando estos tengan lugar en la provincia de Alava y sean prestados por personas naturales o jurídicas con carácter habitual y mediante contraprestación, salvo el caso de los servicios de mediación o de comisión publicitaria que tributan, como ya hemos visto, dentro del concepto "Servicios de agencia y mediación en general" - (véase el apartado 9.7 de este capítulo).

No se considera publicidad sujeta al IGTE el hecho de presentar productos al mercado bajo marcas, precintos, envases o cualquier otro tipo de inscripción que figure en ellos, ni la distribución de folletos, impresos, prospectos o cualesquiera otros medios que tiendan a dar a conocer las actividades industriales o comerciales de los empresarios, excepto cuando tal servicio se produzca por las Agencias o Empresas que habitualmente y mediante contraprestación se dediquen a tal fin.

La BI es el importe total de los servicios prestados incluyéndose, en todo caso, el valor o coste de los diversos elementos personales o materiales utilizados, y el tipo de gravamen es del 2,70% como en el territorio común (1).

(1). El art. 30 c) del Reglamento del IGTE especifica más que el RF y, en su número 2, dispone que en los servicios publicitarios o arrendamientos de espacios contratados por las emisoras de TV, la BI estará constituida por la contraprestación recibida, incluidos tanto los denominados gastos de producción como los gastos estrictos de publicidad.

9.11.- HOSTELERIA, RESTAURANTES Y ACAMPAMENTOS (art. 22 del RF):

Quedan sujetos al IGTE los siguientes servicios, aún cuando sean prestados por personas o empresas que no se dediquen exclusivamente a esta actividad, siempre que los realicen habitualmente y mediante contraprestación (1):

- los servicios de hostelería, prestados por los hoteles, moteles, apartoteles, pensiones, residencias, casas de huéspedes, albergues, paradores y cualesquiera otros sujetos a la legislación hotelera, así como por sus anexos (2). La explotación de apartamentos y bungalows amueblados tendrán la consideración de servicios de hostelería cuando la empresa se obligue a prestar los servicios complementarios propios de la industria hotelera, de tal forma que éstos, unidos a la frecuente variación de los clientes del apartamento o bungalows, pongan de relieve la existencia de una industria de esta naturaleza.
- los servicios de restaurante prestados por las empresas que acabamos de citar, por los restaurantes, y cafeterías y por cuantas personas o entidades, cualquiera que sea su denominación, presten dichos servicios al público o a otras empresas, mediante precio.
- los servicios de acampamento, prestados por los campamentos de turismo y por cualesquiera otras personas o empresas que faciliten el uso o utilización de terrenos dotados de instalaciones aptas para dichos servicios.

(1). Observemos como el HI se delimita por la naturaleza del servicio y no por la condición de quien lo presta, que puede incluso ser una persona o empresa no dedicada exclusivamente a esta actividad.

(2). Véase el Estatuto ordenador de las Empresas y de las Actividades Turísticas Privadas, aprobado por Decreto 231/65 de 14 de enero. El régimen de hostelería lo regula el Decreto de 14 de junio de 1957, los albergues y paradores de turismo el Decreto de 4 de abril de 1952, las cafeterías por la Orden de 28 de julio de 1966 y los apartamentos y bungalows por la Orden de 17 de enero de 1967.

- los servicios mixtos de hostelería y espectáculos prestados en cualquiera de los establecimientos que venimos citando, así como en los denominados "clubs nocturnos", "salas de fiesta", "salas de juventud", "boites", "discotecas" "barbacoas" y similares.

La BI estará constituida por el importe total de los servicios de cualquier índole prestados directamente al cliente por las respectivas empresas o por su mediación, incluidos los suplidos por restaurantes, limpieza, transporte y otros servicios complementarios de los de hostelería, restaurante y acampamento, no admitiéndose en ningún caso como BI un importe inferior a los precios de tarifa fijados en el establecimiento.

En los servicios mixtos de hostelería y espectáculos, la BI estará formada por el total importe de lo cobrado al cliente por cualquier concepto.

El tipo de gravamen es del 2,70%, debiendo satisfacerse la cuota en metálico. Esta aclaración del RF es oportuna, puesto que el art. 31 D) del Reglamento del IGTE permite dos formas de pago por este concepto de hostelería, restaurantes y acampamentos:

- pagar la cuota del IGTE (el 2%) como quiera el contribuyente dentro de una de estas dos maneras: o en efectivo o mediante la utilización de los efectos timbrados llamados "Pólizas de turismo".
- sin embargo, el arbitrio provincial (el 0,70%) siempre se pagará en efectivo.

El RF no da estas alternativas y, de ahí la alusión a que el pago del IGTE por el concepto que estamos analizando siempre será en efectivo.

9.12.- ESPECTACULOS PUBLICOS (art. 23 del RF):

Queda sujeta al IGTE la celebración de toda clase de espectáculos públicos, teniendo dicho carácter a efectos del Impuesto:

- todos los que se ofrecen al público en general organizados por personas, empresas o entidades que se dediquen habitualmente a esta actividad.
- los que se organicen mediante contraprestación por otras personas o entidades, aunque se limite la entrada a socios o personas determinadas, cualesquiera que sean sus fines.

Por lo que respecta a los servicios mixtos de hostelería y espectáculos, tributan por el concepto de hostelería, restaurantes y acampamentos que hemos visto en el epígrafe anterior.

La BI está formada por el precio fijado para la adquisición de entradas, billetes, tickets u otros documentos que den derecho a presenciar los espectáculos, o por las cantidades que por cualquier concepto se abonen por asistir a los mismos.

Los tipos de gravamen son los siguientes (1):

- al 1,35% los espectáculos en general.
- al 5,20% los espectáculos cinematográficos.

Por lo que respecta a los sujetos pasivos hay que señalar que están obligados al pago del Impuesto los empresarios de los distintos espectáculos y en su defecto, las personas o entidades que los organicen, exigiéndose el Impuesto con carácter cautelar, en el caso de espectáculos no habituales o en ambulancias, antes de su celebración a la persona o empresa que los organice como ya hemos tenido ocasión de ver (véase el apartado 6.1 del presente capítulo).

(1). Curiosamente, en el régimen común el tipo de gravamen de los espectáculos en general, coincide con el foral, el 1,35%, pero el de los espectáculos cinematográficos es el 4,20% en el régimen común, es decir un 1% más bajo que en el régimen de Alava.



DIPUTACION FORAL DE ALAVA
IMPUESTO SOBRE EL TRAFICO DE LAS EMPRESAS

PERIODO _____

Nombre y Apellidos o Razón Social	Municipio	Anagrama
Domicilio		
ACTIVIDAD (ES) ECONOMICA (S)	D. N. I.	N. I. F.
	N.º Teléfono	C. N. A. E.

Formula a efecto del IMPUESTO, la siguiente DECLARACION:

	N.º FACTURAS	BASE IMPOSITIVA	TIPO	CUOTA A INGRESAR
1 EXPORTACIONES				
1	EXPORTACIONES			
2	EXPORTACIONES			
3	EXPORTACIONES EXENTAS			
2 VENTAS O ENTREGAS DE FABRICANTES				
1	a mayoristas			
2	a minoristas			
3	a industriales para ultteriores procesos de fabricación			
4	entregas a sus propios establecimientos			
5	adquisición de productos naturales			
3 VENTAS O ENTREGAS DE COMERCIANTES				
1	en general			
2	en sus establecimientos abiertos al público			
3	adquisición de productos naturales			
4 SERVICIOS GENERALES				
1	servicios en general			
2	Bancos { depósitos otros servicios			
3				
4	Seguros { de cosas de personas			
5				
6	transportes			
7	publicidad			
8	hostelería			
9	cines			
10	otros espectáculos			
11				
5 OBRAS O ARRENDAMIENTOS GRAVADOS				
1	ejecuciones de obras en general			
2	obras bonificadas			
3	arrendamientos			
4				
6 VENTAS, SERVICIOS U OBRAS EXENTOS				
1				
2				
3				

Vitoria, _____ de _____ de 19 ____
(Firma)

RECARGO
TOTAL A INGRESAR. . .

INGRESO EN ENTIDADES BANCARIAS Hemos recibido por cuenta de la Excm. Diputación Foral de Álava la cantidad indicada como total a ingresar en la presente Declaración. Vitoria, _____ de _____ de 197 ____ RECIBI (Firma autorizada) (Sello de la Entidad)	INGRESO EN TESORERIA DE PROVINCIA <table border="1"> <tr> <td>CONTROL</td> <td>CARTA DE PAGO</td> </tr> </table> Vitoria, _____ de _____ de 197 ____ Tomás Razóns EL INTERVENTOR, Me Hizo Cargo EL TESORERO.	CONTROL	CARTA DE PAGO
CONTROL	CARTA DE PAGO		

UNIVERSIDAD DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

TE
1722

LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS
FORALES EN ESPAÑA

Volumen III



Tesis que para obtener el grado de Doctor
presenta D. CIPRIANO MUÑOZ BAÑOS.

MADRID, Octubre 1976

CAPITULO XVII

IMPUESTO SOBRE EL LUJO

1.- CONCEPTO.

El I. de L., es un impuesto encabezado revisable cada dos años en unos conceptos y concertado en forma de gestión administrativa en otros (1), que grava las adquisiciones interiores o mediante importación, la tenencia o disfrute y los servicios o consumiciones que tienen carácter de lujosos (2).

La regulación del Impuesto viene recogida en el Reglamento del I. de L. aprobado por la Excma. Diputación Foral de Alava en sesión celebrada el 30 de septiembre de 1975. Este Reglamento entró en vigor el 1 de enero de 1976 (Disposición final) y derogó cuantas disposiciones y acuerdos de la Diputación anteriores a dicha fecha que se opusiesen al mismo (Disposición Adicional).

El RF al enumerar el concepto del I. de L. huye intencionadamente de toda definición sobre el carácter de lujoso, al igual que hace el TR que se aplica en el territorio común. Esto es algo que no debe extrañarnos ni en una ni en otra disposición, ya que debido a la relatividad del I. de L. es difícil adoptar una definición que sirva para todos los tiempos o para distintas comunidades en una misma época (3).

-
- (1). Véase la clasificación que de los Impuestos del Concierto hemos hecho en el Capítulo VIII.
 - (2). Véase la redacción que hace el art. 1 del TR del I. de L. para el régimen común, aprobado por Decreto 3180/1966 de 22 de diciembre (BOE. de 10 de enero de 1967) y que coincide con la del RF.
 - (3). Véase FERRE SEMPERE, Gonzalo: "El Impuesto de Lujo" en HPE núm. 10, 1971, pág. 29 y los "Impuestos en España", del Ministerio de Hacienda", 6ª edición, 1974, pág. 550. También puede consultarse el Informe del Dr. FRITZ MARBACH, Catedrático de la Uni-

Todo ello nos obliga a decir, simplemente, que el I. de L. - grava el gasto realizado para efectuar adquisiciones, poseer bienes o gozar de servicios que puedan merecer tal consideración, - quedando al arbitrio del RF (del TR en el caso del régimen común) determinar cuáles son esas adquisiciones, esos bienes y esos servicios (1).

2.- HECHO IMPONIBLE.

Veamos el análisis del HI a través de los supuestos de sujeción, no sujeción y exención.

2.1.- ACTOS SUJETOS.

El art. 2 del RF establece que estan sujetos al Impuesto los siguientes actos (2):

A) Adquisiciones interiores o mediante importación de un producto en régimen especial: el Tabaco.

B) Adquisiciones interiores o mediante importación de los siguientes bienes;

- vehículos de tracción mecánica.
- accesorios de vehículos y remolques.
- embarcaciones, aviones y otros elementos de navegación marítima y aérea.

versidad de Berna, que realizó en marzo de 1947, por encargo de la Confederación helvética y que se recoge en la Revista HPE núm. 10, 1971, pág. 191 y ss. Para FUENTES QUINTANA y ALBIÑANA en una formulación del lujo es fundamental proceder a una delimitación de tiempo y lugar, quedando caracterizado - el lujo, por exclusión con lo que es contingente desde un punto de vista social.

- (1). Un antecedente legislativo que da un concepto de lujo, lo tenemos en la ley de 26 de diciembre de 1957, que crea los impuestos sobre el gasto, ordenándolos en Impuesto General sobre el Gasto, Impuestos sobre el Lujo e Impuestos de Compensación, considera lujo todo lo que es superfluo ("adquisiciones o disfrute de los bienes superfluos o que representen mero adorno, ostentación o regalo, así como aquellos servicios que tengan el mismo carácter o supongan una comodidad manifiestamente superior a la normal").
- (2). Son los mismos actos sujetos que recoge el art. 2 del TR del

- artículos para juego y deportes.
- escopetas, armas de fuego y cartuchería.
- joyería, platería, bisutería y relojería.
- antigüedades.
- instrumentos y aparatos musicales.
- objetos artísticos y de adorno.
- marroquinería, estuchería y artículos de viaje.
- alfombras, tapices y decoración.
- peletería y confecciones especiales.
- juguetes.
- perfumería, cosméticos, artículos y aparatos de tocador.
- aparatos y artículos electrodomésticos.
- artículos varios.
- bebidas, condimentos y otros preparados.

C) La tenencia y disfrute de:

- vehículos
- palacios, hoteles particulares o chalets que no constituyan vivienda habitual.
- vedados y acotados de caza.

D) La utilización de los siguientes servicios:

- viajes en coche-cama o en coche-salón.
- ciertas consumiciones en ferrocarriles, aviones y otros medios de transporte.
- admisión en cualquier clase de Casinos, Sociedades y Círculos Deportivos o de recreo, cuando las cuotas de entrada excedan de 500 ptas. cada una.

I. de L. salvo en el caso del Apartado A) en que además del tabaco, incluye la gasolina supercarburante, cosa que no hace el RF, ya que el I. de L. sobre esta gasolina se administra y recauda conforme al régimen común.

2.2.- ACTOS NO SUJETOS.

No estan sujetos al I. de L. los siguientes actos que recoge el art. 3 del RF (1):

- a) Las exportaciones al extranjero, Ceuta, Melilla y Sáhara (2)
- b) las adquisiciones de:

- piezas de recambio de automóviles, motocicletas y demás - vehículos de tracción mecánica (art. 18 del RF).
- muebles para campo y playa, construïdos íntegramente en madera (art. 20 del RF).
- artículos que no tengan otra finalidad que la del culto como los cálices, copones, vestiduras y objetos análogos (art. 3 del RF).
- bandas sonoras unidas a películas cinematográficas de explotación industrial (art. 24 del RF).
- embarcaciones de remo o eslora en cubierta inferiores a 4 metros y las piraguas (art. 19 del RF).
- vajillas, cristalerías y demás servicios de mesa, adquiridas tanto por juegos completos como por piezas, cuando su precio de origen no exceda de 450 ptas kg. en los de materiales plásticos y papel duro, 145 ptas. kg. en los de loza y porcelana y 320 pts. kg. en los demás casos (art. 25 del RF) (3).

-
- (1). En este sentido es más plausible la redacción del RF que la del TR, ya que en éste último no aparecen recogidos los supuestos de no sujeción en ningún artículo, sino difuminados a lo largo del TR, mientras que el RF los recoge todos en el art. 3, lo cual da más sistemática al tratamiento. Por lo de más coinciden todos los supuestos en ambos regímenes, con tan solo ligeras variantes en las cuantías de determinados bienes.
 - (2). En el art. 2.2 del TR se alude a "Africa Occidental Española y Guinea Ecuatorial" cosa que no hace el RF porque en la actualidad son países independientes, y lo mismo debería haber hecho con Sáhara, que es igualmente independiente, y que va incluida en el concepto de "extranjero".
 - (3). El art. 25 h) del TR pone la no sujeción en 400 ptas. para los de materiales plásticos y papel duro, 110 ptas. en los de loza y porcelana y 250 ptas en los demás casos. La Ley 7/1975 de 26 de febrero los eleva en el territorio común a las

- antenas de televisión (art. 24).
- material empleado en la práctica de los siguientes deportes: atletismo, baloncesto, balonmano, balomvolea, - beisbol, bolos, boxeo, ciclismo, esquí sobre nieve, futbol, gimnasia, halterofilia, hockey, judo, lucha, montañismo, natación (incluidas las actividades subacuáticas, excepto los equipos de profundidad e inmersión y material deportivo de la pesca subacuática), patinaje en sus distintas modalidades, pelota, piragüismo, remo, rugby, tenis, tenis de mesa y tiro con arco. Las cañas de pesca deportiva no estan sujetas al I. de L. cuando su precio en origen no excedan de 1.500 ptas. y tampoco estan sujetas las adquisiciones de prendas de vestir y calzado especialmente confeccionados para el deporte (art. 20).
- aparatos fotográficos y cinematográficos de aplicación industrial o clínica y los tomavistas y proyectores para películas de ancho igual o superior a 35 mm. y sus accesorios y complementos (art. 32).
- material sensible de toma de imagen de aplicación industrial o clínica y las películas de 35 o más milímetros de ancho que se vendan en cintas de longitud superior a 300 metros (art. 32).
- artículos de marroquinería y estuchería cuando su precio en origen no exceda de 200 ptas. (art. 26).
- artículos para viaje fabricados de cartón o de madera - (art. 26).
- artículos para viajes fabricados con otros materiales - (excepto las maletas) cuando su valor de origen no exceda de 200 ptas. (art. 26).
- maletas cuyo valor en origen no exceda de 300 ptas. (art. 26).
- tapices y reposteros obtenidos por estampación sobre telas de arpilleras o similares (art. 27)

cifras citadas en el RF, pero el Decreto 3616/75, de 19 de diciembre (BOE. del 21 de enero de 1976) vuelve a subir, en el territorio común, de 145 a 270, de 320 a 450, y mantiene los materiales plásticos y papel duro en 450 ptas. con lo cual está por debajo el régimen foral en relación con el común de momento.

- juguetes cuando su precio de venta en fábrica no sea superior a 300 ptas. (art. 29).
- jabones de tocador, dentífricos y talcos (art. 30).
- aparatos eléctricos, tales como batidoras, ventiladores aparatos de calefacción, acondicionadores de aire y frigoríficos, siempre que tengan aplicación industrial y no sean susceptibles de utilización doméstica (art. 31).
- aparatos de iluminación de aplicación industrial o destinados al alumbrado público siempre que no sean susceptibles de utilización doméstica, ni las linternas de bol-sillo o de mano, sin perjuicio de que su destino u otras causas puedan gravarse en otros artículos del RF (art.31).
- objetos tales como prismáticos, gemelos, anteojos, barómetros, termómetros y cualquier otro aparato similar, - cuando sean de aplicación industrial, clínica o científica (art. 32).
- flores, cuando se adquirieran en ambulancia, no considerándose en ambulancia las ventas realizadas en puestos fi-jos o permanentes (art. 32).
- bebidas envasadas y con marca (excepto aguardientes, bran-dys y licores) cuyo precio de venta en origen no exceda - de 35 ptas. litro) (1) (art. 33).
- zumos y jarabes concentrados que para ser utilizados por el consumidor, precisen la adición de otro líquido (art. 33).
- c) la tenencia de palacios y hoteles, que no constituyan vi--vienda habitual, cuando su valor sea inferior a 500.000 pts. (art. 36).
- d) el pago de cuotas de entrada o admisión a cualquier clase - de Casinos, Sociedades y Círculos deportivos o de recreo - cuando no excedan de 500 ptas. cada una (art. 40).

(1). El art. 33 del TR lo fijaba en 20 ptas. litro. Sin embargo, la O.M. de 14 de diciembre de 1973, dictada en virtud de la autorización concedida por Decreto-Ley de 30 de noviembre - de ese mismo año, lo fijó ya en 35 ptas. con lo cual coinci-den régimen común y especial.

Curiosamente el legislador foral ha omitido enumerar en la redacción del art. 3 del RF un par de casos de no sujeciones al impuesto que vienen recogidas en los arts. 38 y 39 de dicho texto. Este "lapsus" no tiene mayor importancia y podemos afirmar - que las no sujeciones del art. 3 se ven aumentadas por estos dos casos, que son los siguientes:

- la ocupación de camas de tercera clase en departamentos de tres o más camas (art. 38).
- la consumición de comidas, vendidas en ambulancia, en los medios de transporte (art. 39).

2.3.- ACTOS EXENTOS.

En este punto de las exenciones al I. de L., el RF sigue un criterio distinto al que ha seguido al regular las no sujeciones, puesto que mientras en estos últimos hace una relación de los mismos en el art. 3, cosa que no hacía el TR, y por lo que hemos alabado al RF, en el caso de las exenciones sigue al TR y recoge en el art. 5 los actos exentos, no completándole con todas aquellas exenciones en particular que están diseminadas a lo largo del TR y del propio RF.

Es una lástima haber cambiado el criterio, porque recoger - las exenciones como se ha hecho en ambos regímenes deja siempre - incompleto el tema, ya que hay más exenciones además de las que - recoge, con carácter general el art. 5 del RF (1).

Nosotros vamos a seguir al RF y recogeremos aquí solamente - el art. 5 del mismo, las demás exenciones en particular ya irán - saliendo cuando veamos como tributan las distintas operaciones sujetas al Impuesto.

Están, pues, exentas según el referido artículo del RF:

- los actos expresamente detallados en los diferentes artículos de este Reglamento (2).

(1). El art. 3 del TR.

(2). Aquí estaría la justificación para obrar como lo han hecho tanto el legislador común como el foral; sé ~~haga~~ la remisión al contenido del texto legal y no se enumeran las exenciones en particular.

- las adquisiciones de artículos gravados que se hagan por el Estado, Provincia, Municipio o Movimiento, con fondos de - sus presupuestos y para uso oficial, siempre que se incorporen a los inventarios de bienes de las respectivas entidades.
- las adquisiciones de artículos gravados destinados al culto católico (1).
- las importaciones en tránsito, las temporales y las reimportaciones, cuando proceda su exención, considerándose como importación temporal los vehículos provistos de matrícula turística (2).
- los actos declarados exentos por otras leyes o cuya exención resulte procedente por aplicación de acuerdos internacionales (3).

-
- (1). En este punto se separan el RF y el TR. El TR añade que "no estaran sujetas las adquisiciones de aquellos artículos que ~~no~~ puedan tener otra aplicación que la del culto (cálices, copones, vestiduras y objetos análogos), lo cual es introducir un caso de no sujeción dentro de las exenciones. Con mejor criterio, el RF suprime este párrafo del art. 5 y lo lleva al art. 3 c) cuando enumera las no sujeciones.
 - (2). Esta exención no la recoge el art. 3 del TR porque viene recogida en el art. 11.6 del mismo. El RF se decide a incluir este supuesto dentro de su art. 5, pero se olvida de otro caso de exención que también está en el TR (en el art. 11.5) y que alude a las importaciones de uso personal que formen parte del equipaje de los viajeros y esten exentos de los derechos arancelarios de importación. Al no estar incluido este caso en el art. 5 del RF y no haber regulación para las importaciones en el RF, hay que pensar que está sujeto en principio, salvo cuando la exención se tenga por la Renta de Aduanas (véase la Disposición 3ª del Arancel de Aduanas, Caso 2º sobre los efectos usados en régimen de viajeros).
 - (3). Entre otros: la Ley de Educación Física y Deportes de 23 de diciembre de 1961; los Decretos-leyes 18, 19 y 20 de 1962, de fecha 7 de junio, relativos al Banco de España, Instituto de Crédito a Medio y Largo Plazo e Instituto de Crédito de las Cajas de Ahorro; Decretoley 29/62, de 19 de julio, referentes al Banco de Crédito Industrial; los Decretos-leyes 32, 33 y 34, de 1962, de 20 de julio, referidos a los Bancos de Crédito Agrícola, de Crédito Local e Hipotecario de España; el Decreto-ley 54/62, de 20 de noviembre sobre el Banco de Crédito a la Construcción. También el Acuerdo de 29 de enero de 1964 entre los Gobiernos de España y Estados Unidos de América.

2.4.- DEVENGO DEL IMPUESTO Y AMBITO DE APLICACION TERRITORIAL.

El art. 4 del RF recoge todo el tema del devengo y el art. 7 las normas de aplicación territorial del mismo. Vayamos viendo ambos aspectos.

A) En las adquisiciones:

El I. de L. al igual que en el régimen común (1) puede ser exigido en origen, destino y mixto (origen-destino).

a) Origen: nace la obligación tributaria cuando la venta se -
efectua por el fabricante o importador; por lo tan-
to, el Impuesto se considera devengado desde el mo-
mento en que los artículos o productos salgan de -
las fábricas o almacenes o cuando, sin salir, que-
dan en situación de venta si se trata de productos
destinados a ser vendidos o consumidos en dichos -
locales. Se requiere que las fábricas o almacenes
esten en Alava (art. 7.1 a) del RF).

b) Destino: nace la obligación tributaria en el momento de la
venta al comprador final, siendo requisito impres-
cindible que el local del vendedor al comprador fi-
nal esté situado en la provincia de Alava o que se
entregue el bien sujeto en esta provincia (art. 7.1
b) del RF).

c) Mixto: (Origen-Destino): el Impuesto se devenga en origen -
al tipo tributario correspondiente y también al mis-
mo tipo en destino, con deducción de lo satisfecho
en origen (2). En este caso, el impuesto exige los
mismos requisitos de aplicación territorial que en
el devengo origen y destino, siendo deducible lo -
satisfecho en origen aún cuando se haya ingresado
en el Ministerio de Hacienda (art. 7.1 c) del RF).

(1). Véase el art. 10 del TR.

(2). El art. 10 del TR añade que todo artículo sujeto a tributar
por Impuesto de Lujo en origen, si además, por su finalidad
o destino estuviera gravado a su venta al detalle, tributa-
rá por ambos conceptos, deduciéndose en la declaración a -
presentar por el vendedor final lo satisfecho en origen por

En el caso de las importaciones tambien hay origen y destino. En el sistema de origen el devengo se produce al introducir la mercancía en España, y los comerciantes o fabricantes que hayan de vender los artículos importados, ya en su mismo estado, ya previa su transformación, podrán deducir en el momento que declaren a la Diputación de Alava la venta de estos artículos el I. de L. satisfecho en el momento de la introducción en España.

En las importaciones por comerciantes o fabricantes importadores de artículos gravados en destino, el I. de L. se devengará en el momento de la venta de los mismos, debiendo pagar el Impuesto la persona o entidad a cuyo nombre se matricule en el caso de vehículos automóviles, embarcaciones o aeronaves.

Cuando los bienes importados sean para uso o consumo propio particular del importador, el Impuesto se devengará en el momento de entrar en España y la liquidación se practicará por las Aduanas, salvo que se trate de vehículos automóviles, embarcaciones o aeronaves, en cuyo caso el Impuesto se satisfará a la Excm. Diputación de Alava.

En las importaciones se requiere siempre que sean despachadas por las oficinas aduaneras situadas en Alava (art. 7.4 del RF).

B) En la Tenencia y Disfrute:

En el caso de embarcaciones de recreo con motor y aviones, el I. de L. se devenga en el momento de la primera adquisición, y anualmente el 1 de enero (1), al igual que ocurre con los coches de turismo (2), requiriéndose, en ambos casos que el titular del uso y disfrute tenga su domicilio en Alava (art. 7.2 a) del RF).

Cuando se trata de palacios y hoteles, así como de vedados y acotados de caza, el Impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año (3), siendo requisito indispensable que tales bienes estén sitos en la provincia de Alava (art. 7.2 b) del RF).

el mismo artículo. Este caso no debe confundirse con el sistema mixto, aunque se le parece mucho, porque se trata de un artículo que tributa en dos epígrafes distintos (aquí está la diferencia con el devengo mixto, en el que solo hay un epígrafe.

(1). Véase el art. 34 del TR.

(2). Véase el art. 35 del TR.

(3). Véanse los arts. 36 y 37 del TR.

C) En los Servicios:

El devengo del Impuesto coincidirá con la realización del HI requiriéndose que los Casinos, Sociedades o Círculos Deportivos o de recreo esten situados en Alava (art. 7.3 del RF) (1).

3.- SUJETO PASIVO.

El art. 8 del RF dice que son sujetos pasivos de este Impuesto las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que adquieran, consuman, posean o disfruten de los bienes o productos, o utilicen los servicios gravados por el Impuesto (2).

Al mismo tiempo, el art. 8 clasifica a los sujetos obligados al pago en dos grupos: en calidad de contribuyentes y en calidad de sustitutos del contribuyente.

A) Contribuyente:

Tienen la consideración de contribuyentes (3):

- los propietarios o quienes tengan la posesión o disfrute - por cualquier titulo de los vehículos cuya tenencia y disfrute esté gravada.
- los propietarios o usufructuarios de los inmuebles de recreo, y los propietarios usufructuarios o arrendatarios de vedados y acotados de caza.
- los compradores o adjudicatarios de vehículos nuevos o usados que esten sujetos al I. de L.
- los importadores, no comerciantes ni fabricantes, de artículos gravados.

(1). Lógicamente, el art. 7 del RF que esté hablando de la aplicación territorial del Impuesto solo puede aludir, en el caso de los servicios, a las cuotas de entrada en Casinos y demás lugares citados, puesto que los viajes en coche-cama o coche-salón y el consumo de determinados bienes en ferrocarriles, aviones y otros medios de transporte, escapa a este concepto de territorialidad.

(2). Idéntico concepto en el art. 4 del TR del Impuesto.

(3). Los mismos supuestos se recogen para el régimen común en el art. 5 del TR.

B) Sustituto:

Ostentan la condición de sustitutos del contribuyente (1):

- los fabricantes y entidades titulares de los monopolios de tabacos.
- los fabricantes o importadores de los bienes o productos - gravados en origen.
- los comerciantes y fabricantes que vendan al por menor los artículos gravados en destino.
- las personas, entidades o empresas que presten los servicios de viajes en coche-cama o en coches-salón, de consumiciones en medios de transporte gravados por el Impuesto o que perciban las cuotas de entrada en Casinos, Círculos o Sociedades deportivas y de recreo.
- los vendedores en las transmisiones entre particulares de artículos sujetos al Impuesto excepto los vendedores de - automóviles.

Si mantenemos la clasificación que de los arts. sujetos hace el art. 2 del RF en:

- adquisiciones interiores o mediante importación de un producto en régimen especial (tabaco).
- adquisiciones interiores o mediante importación de una serie de bienes.
- tenencia y disfrute de ciertos bienes.
- utilización de determinados servicios.

podemos observar como en el primero de los casos se da la figura del sustituto, en el segundo también (excepto en el caso de los automóviles donde, aunque puede darse dicha figura, el RF decide excluirlo, por las razones que luego veremos al hablar del responsable). También se da en el caso de la utilización de determinados servicios, pero no en el de tenencia y disfrute, entre otras cosas, porque es imposible, ya que la relación entre el contribu-

(1). Los mismos supuestos se recogen para el régimen común en el art. 5 del TR.

yente y el objeto imponible (chalet, palacio..... etc.) es única y no admite otra persona a la cual pueda hacerse sustituto.

Hagamos ahora unas precisiones en torno al concepto de fabricante, ya que el art. 8 del RF dice que, a efectos del Impuesto, tendrán la consideración de fabricantes además de los que se dediquen a la obtención o transformación de productos, las siguientes personas (1):

- los que transmitan o entreguen como de elaboración propia productos que, en todo o en parte, han sido fabricados por otros.
- los distribuidores exclusivos y, en general, todos los industriales y comerciantes que de algún modo impidan la venta directa del productor de origen al comercio libre (2).

C) Responsables:

El art. 9 del RF establece que son responsables del Impuesto (3):

- los vendedores de automóviles que no comuniquen a la Administración las ventas que realicen.
- los compradores de vehículos automóviles cuya primera matriculación se haya realizado a nombre de otra persona, que responderan solidariamente del Impuesto no satisfecho por los propietarios anteriores del vehículo (4).
- los comerciantes detallistas de artículos gravados en origen, que responden solidariamente del pago del Impuesto no cargado en la factura de compra, o del de los artículos que

(1). Los mismos casos enumera para territorio común el art. 5.2 del TR.

(2). Como muy bien apunta FERRE SEMPERE ("El Impuesto de Lujo, Observaciones sobre su configuración y normas" en HPE núm. 10, 1971, pág. 30), falta concretar reglamentariamente este aspecto del distribuidor exclusivo para evitar la evasión que se viene produciendo, ya que nadie se autodefine como distribuidor exclusivo y se evita a todo trance reconocer esta cualidad.

(3). Véase, en idéntico sentido, el art. 6 del RF.

(4). Véase el art. de HIPOLITO ROSSY "Responsabilidades tributarias de los adquirentes de automóviles usados" en Crónica Tributaria núm. 6, 1972, pág. 87.

se adquirieran sin factura, salvo si dan cuenta de ello a la Administración. También incurren en la misma responsabilidad si tienen en su poder artículos gravados en origen y no exhiben a la Inspección la correspondiente factura de compra.

- los compradores en las transmisiones entre particulares de artículos gravados, que responden solidariamente si no exigen de los vendedores el justificante del pago del Impuesto.

Como puede verse, queda justificado el por qué se exceptúa a los vendedores de automóviles de la condición de sustituto del contribuyente: para incluirlos como responsables del mismo. En cuanto a la clase de responsabilidad que tienen los vendedores de automóviles que no comuniquen a la Administración las ventas que realicen, diremos que es un caso de responsabilidad subsidiaria, ya que el art. 19.2 de la Instrucción Foral General de Alava dice que "salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria" (1).

En los demás casos del art. 9 del RF, la responsabilidad es solidaria puesto que así lo dice expresamente el propio artículo.

Hay otro supuesto de responsabilidad que recoge el art. 56 del RF y es aquella responsabilidad que se adquiere en el caso de traspaso de un negocio. En efecto, el artículo citado establece que en caso de traspaso del negocio, el adquirente se hará cargo de los débitos y responsabilidades que, por el I. de L. pudiera tener el antiguo propietario.

El que pretenda adquirir dicha titularidad, previa la conformidad del titular actual, tiene derecho a solicitar de la Diputación certificación de las deudas y responsabilidades tributarias por este Impuesto que se deriven del ejercicio de la explotación y actividades sujetas al I. de L.

En caso de que la certificación se expidiera con carácter negativo o no se facilitase en el plazo de 2 meses, quedará exento de responsabilidad ese futuro adquirente.

(1). El art. 37.2 de la LGT aplica el mismo criterio en el régimen común, por eso la responsabilidad de tales vendedores - también es subsidiaria en dicho régimen.

Como vemos, es una reproducción literal de lo dicho al hablar de este caso en el IGTE, concretamente se reproduce el art. 52 del RF de dicho Impuesto (véase el apartado 7 del capítulo - XVI).

3.1.- Repercusión del Impuesto.

En el art. 10 del RF se regula el fenómeno de la repercusión, configurándola como una obligación del sustituto, del contribuyente ya que se dice que éste "cargará" el importe del Impuesto a sus clientes (1), mientras que en el IGTE se configuraba como un derecho (allí se decía "podrá repercutir").

En cuanto a la forma de hacer la repercusión parece ser - que no debe ir englobada en el precio de venta, puesto que el art. 10 del RF solo autoriza al detallista para hacer esto último. Por lo tanto, la repercusión deberá separarse del precio y especificarse claramente.

Es decir, no hay diferencias con lo que para el régimen común establece el art. 7 del TR del Impuesto.

Por su parte, el art. 6 del RF prohíbe que los fabricantes y comerciantes que remitan mercancías sometidas al I. de L. a las Islas Canarias repercutan o carguen el indicado Impuesto sobre los productos que envíen a dichas Islas.

3.2.- DEDUCCION DEL IMPUESTO.

En el art. 10.2 del RF se contempla el aspecto de la deducción del Impuesto, diciendo que los fabricantes que transformen o vendan artículos o productos que ya tributan en origen, tendrán derecho a la deducción del importe del Impuesto ya satisfecho en sus compras, para lo cual presentaran declaraciones de sus ventas, deduciendo el importe del Impuesto ya satisfecho a los fabricantes o productores, siempre y cuando los justifiquen con las correspondientes facturas en las que deberá reflejar por separado el importe del Impuesto.

(1). Vid. ARIAS VELASCO, José: "Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo (Comentario)". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974, págs. 43 y ss.

Igual derecho tienen los importadores de los artículos gravados en origen respecto a lo satisfecho a cuenta en la importación. En ambos casos la deducción se practicará al liquidarse - el Impuesto que se devengue por las ventas que realicen (1).

El art. 6.2 del RF completa este aspecto de las importaciones, ampliándolo a las exportaciones de bienes, artículos o - productos gravados en la modalidad de origen, para referirlo todo ello a las Islas Canarias. El contenido del precepto se refiere a todas las desgravaciones del Impuesto de Lujo que corresponda efectuar como consecuencia de tales operaciones, atribuyendo a la Diputación Foral de Alava la facultad de resolverlas en cada caso.

3.3.- OBLIGACIONES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE.

El tema de las obligaciones formales del contribuyente viene ampliamente recogido en el título III del RF, que le da un tratamiento distinto al que se le da en el TR, ya que la regulación de este aspecto tributario tiene una regulación más amplia y detallada en el régimen foral.

Pasemos, seguidamente a su análisis.

A) Obligaciones de los fabricantes y almacenistas sujetos a gravamen en origen:

El art. 42 del RF establece que los fabricantes o productores de artículos gravados en origen vienen obligados a expedir una factura por toda venta que realicen, ya sea al contado o a plazos.

Estas facturas se extenderán de forma que quede un duplicado de la misma en poder del vendedor, anotando al final, con la debida separación, el importe de la venta, el tipo de gravamen y el Impuesto, sin que éste se incorpore de forma alguna al precio de venta.

Los almacenistas y demás intermediarios de artículos gravados repercutirán a los detallistas el Impuesto satisfecho a los fabricantes, expidiendo asimismo factura de venta en la forma y

(1). Los mismos casos y las mismas reglas en el régimen común (véase el art. 7.2 del TR).

condiciones establecidas para los fabricantes.

Todas las ventas efectuadas sujetas al Impuesto, se anota ran en un Libro Registro, en el que consten los siguientes datos: fecha de la factura, nombre del comprador, importe de la factura, tipo de gravamen y cuantía del Impuesto.

Estos Libros Registros se cerraran mensualmente y se resu miran por trimestres anuales, sirviendo estos resúmenes de base a la declaración trimestral que habrán de presentar.

La Diputación podrá acordar, cuando lo estime oportuno, la presentación de estos libros a efectos de diligenciar su utili zación.

El art. 45 del RF se refiere al justificante del pago del Impuesto en origen, diciendo que los fabricantes o importadores de artículos gravados en origen vendran obligados a fijar en cada artículo, objeto o producto, susceptibles de ser vendidos separadamente, por un procedimiento que ofrezca garantías de adherencia una etiqueta con el nombre comercial de la casa y con la siguiente inscripción:

"Impuesto de Lujo a metálico"

"Permiso número..... de Alava. Factura núm.

A este efecto, solicitaran previamente de la Sección de Im puestos Indirectos (acompañando el modelo correspondiente) la aprobación del mismo y la concesión del oportuno permiso, cuyo modelo habrá de fijarse en la mencionada etiqueta. A la solicitud deberá acompañarse documento que acredite el alta en la LF del I.I.

Esta etiqueta podrá ser sustituida por la impresión sobre el envase o sobre el artículo, de un cajetín con la misma leyen da.

Tratándose de productos envasados o empaquetados, la etiqueta o la impresión que la sustituya, no precisa indicación de número de factura.

La Jefatura de Impuestos Indirectos queda autorizada para sustituir el sistema de etiquetas por otro procedimiento que -

estime oportuno, en aquellos casos en que existan dificultades para la utilización de dicho sistema.

B) Obligaciones de los comerciantes e industriales sujetos a gravamen en destino.

Los comerciantes o industriales sujetos a gravamen en destino deberán llevar los siguientes libros, que enumera el art. 43 del RF:

- Libro Registro de Compras en el que anotaran el importe total de las facturas correspondientes a artículos sujetos al Impuesto. En el caso de que la factura comprendiera además artículos no gravados, la parte correspondiente a éstos no deberá ser registrada.
- Libro Registro de Ventas en el que se registraran todas las operaciones sujetas al Impuesto con indicación de los tipos correspondientes, salvo que se tratara de un tipo uniforme.

La Diputación podrá acordar la diligenciación de los tales libros.

Por lo que se refiere a la justificación de las operaciones sujetas a gravamen en destino, el art. 46 del RF dispone que los comerciantes e industriales obligados a la percepción del Impuesto en las ventas al detall justificaran sus operaciones de compra y venta en la forma siguiente:

a) Justificación de las compras:

Los comerciantes conservaran a disposición de los Inspectores las facturas de sus proveedores. Estas facturas llevarán anotado el número de asiento que les corresponde en el respectivo registro.

b) Justificación de las ventas:

Toda operación de venta, ya sea al contado o a plazos, será objeto de un talón de caja o factura.

Para las operaciones al contado se utilizarán talonarios de vales numerados, dedicados exclusivamente a ventas de artículos sujetos al I. de L. Las anotaciones en la parte talonaria y en el vale se harán indicando la fecha, objeto vendido, el importe del precio de venta y el tipo del Impuesto. Estos talones se anotarán dentro del mismo día o en las primeras horas del día siguiente a aquel en que se realizaron en el Libro Registro de Ventas.

C) Obligaciones de las salas de subastas, exposiciones y galerías:

El art. 44 del RF establece que a efectos del I. de L. - las salas de subastas y, en general, todos aquellos establecimientos que tienen por actividad la venta en remate, entre otros bienes de cosas muebles usadas de naturaleza corporal no fungibles cuando subasten objetos gravados por dicho Impuesto, - tienen que cumplir las siguientes obligaciones:

- estar debidamente matriculados en la cuota del I.F. del I.I.
- comunicar a la Diputación Foral de Alava, con una antelación mínima de diez días, la fecha o fechas en que hayan de efectuarse las subastas, adjuntando a dicha comunicación catálogo completo de los objetos que hayan de ser subastados con indicación de su valor de tasación o de salida.

Cuando la subasta corresponda a esculturas, pinturas o grabados originales, que pretendan ser vendidos por encargo y - cuenta de sus propios autores, para que los artistas queden exceptuados del gravamen, es preciso que además de que por el titular de la sala o establecimiento análogo se cumplan los requisitos anteriores, se acompañen a la comunicación catálogos citados, contrato o justificación documental bastante acreditativa de las circunstancias siguientes:

- que las obras artísticas originales (pinturas, esculturas y grabados) son propiedad de los autores.

- que las mismas se entreguen a la sala por sus autores con la única y exclusiva finalidad de que por éstas se efectúe la venta a terceros, sin que en ningún caso se transmita su propiedad al comerciante titular de la subasta.

El fraude en tales casos llevará inherente la pérdida del derecho a la exención para lo sucesivo (1).

El titular de la sala de subastas o establecimiento similar exigirá al adjudicatario, cuando sea procedente, el I. de L. que corresponda por aplicación del tipo impositivo a la BI, a efectos de su posterior ingreso en la Diputación. Este mismo titular efectuará las anotaciones necesarias en los libros reglamentarios, en los que deberán figurar:

- autores y propietarios de los objetos vendidos y su domicilio.
- título de la obra o descripción.
- fecha de entrega del objeto a la sala.
- título jurídico por el cual se efectúa la entrega.
- fecha de su subasta.
- valor de tasación o de salida.
- precio de la adjudicación.
- tipo de gravamen.
- importe del I. de L.
- fecha de entrega al adjudicatario.

En el mes siguiente a cada trimestre natural, el titular de la sala de subastas o establecimiento vendedor, presentará en la Diputación declaración ajustada al modelo oficial vigente, en la que se incluirá el total importe de las subastas efectuadas en el trimestre anterior, sin más deducciones que las correspondientes a subastas de obras artísticas por ensayo de sus propios autores, que se justificaran mediante relación en la que se haga constar nombres y domicilios de los autores e identificación de la obra, cuya declaración irá acompañada de una relación en -

(1). Véase el art. 25 A), c) del RF.

la que figuren los lotes vendidos o retirados y el precio alcanzado en la licitación.

La cantidad correspondiente al Impuesto de Lujo se ingresará en la Diputación al tiempo de efectuar la presentación de la declaración (1).

D) Presentación de declaraciones-liquidaciones:

Las declaraciones-liquidaciones se efectuarán en modelos aprobados por la Diputación dentro de los plazos que señala el art. 41 del RF y que son las siguientes:

- Tenencia y disfrute, en el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de cada año.
- los fabricantes y comerciantes vendedores de artículos gravados, presentarán dentro del mes siguiente a la terminación de cada trimestre natural, una declaración en la que conste las operaciones sujetas al Impuesto realizadas en dicho período. Si durante algún trimestre no hubiese operaciones, se presentará la declaración con carácter negativo. Si fuese por cese de la industria se hará constar así, justificándolo con la correspondiente baja en Licencia Fiscal, quedando relevado de la presentación de declaraciones negativas posteriores.
- los Casinos, Sociedades y Circulos deportivos o de recreo, por lo que a las Cuotas de entrada se refiere, presentarán dentro del mes siguiente a la terminación de cada trimestre natural, declaración de las cuotas percibidas en dicho período.
- para las operaciones realizadas entre particulares, con excepción de la compra de vehículos, el plazo será de un mes a partir de la fecha en que la operación se haya formalizado.

(1). Todo lo dicho en este epígrafe es aplicable, cuando sea procedente, a las salas de exposición y galerías en orden a las exposiciones y ventas que en ellas se efectúen (art. 44.7 del RF).

3.4.- DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE A LAS DEVOLUCIONES.

El art. 47 del RF establece que los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en la Diputación con ocasión del pago de sus deudas por el I. de L., pudiendo hacerse efectivas las devoluciones que se acuerden mediante la compensación con las cuotas tributarias devengadas (1).

A) Casos especiales de devolución:

Los sujetos pasivos tienen derecho a la devolución en los siguientes casos (art. 48 del RF):

- cuando por resolución firme y judicial o administrativa, o cuando con arreglo a Derecho y a los usos de comercio queden sin efecto las operaciones por las que se hubiese contribuido este Impuesto a la Diputación.
- en los supuestos de entrega en consignación, depósito o prueba o ensayo, si se devuelven los productos, bienes o mercancías objeto de dichas operaciones por las que se hubiese contribuido a la Diputación por el I. de L.

El número 2 de este artículo prohíbe las devoluciones del Impuesto a los contribuyentes que esten acogidos al régimen de estimación objetiva.

B) Requisitos para la devolución:

Estos requisitos, que son los mismos existentes en el caso de las devoluciones por el IGTE (1) los enumera el art. 49 del RF:

- la justificación mediante las oportunas copias de las facturas o documentos análogos de que el Impuesto cuya devolución se pretende, se devengó oportunamente y no han transcurrido más de 5 años desde la fecha de dicho devengo (2).

(1). Véase el art. 40 del RF del IGTE (apartado 3.3 B) del capítulo XVI).

(2). Es decir, que no haya transcurrido el plazo de prescripción.

- la justificación de la liquidación practicada y del ingreso efectuado en la Diputación.
- la prueba de la identidad, tanto subjetiva como objetiva, en la operación que satisfizo el Impuesto con la operación por cuya anulación o devolución de bienes se pretende la - devolución de su importe.

C) Procedimiento de la devolución:

Idéntico que en el caso del IGTE (1) y recogido en el art. 50 del RF, según el cual los sujetos pasivos que se crean con derecho a las devoluciones por ingresos indebidos deberán solicitar que la Diputación les reconozca su derecho, acompañando a su instancia todos los documentos y alegaciones que justifiquen los requisitos generales que acabamos de citar en el apartado anterior.

El Jefe de Impuestos Indirectos, previo informe de la Inspección de Tributos, señalará la procedencia y cuantía de las devoluciones, cuya resolución corresponderá al Presidente de la Diputación, notificándose al sujeto pasivo el contenido de dicha resolución.

4.- LAS BASES TRIBUTARIAS.

Dentro del tema de las bases tributarias analizaremos primero la BI y luego la BL.

4.1.- LA BASE IMPONIBLE.

Distinguiremos según se trate de adquisiciones, tenencia o disfrute y utilización de servicios.

A) Adquisiciones:

En las adquisiciones la BI está constituida por el precio de los bienes adquiridos determinado conforme a las normas siguientes (art. 11.1 del RF):

(1). Ver el art. 41 del RF del IGTE (apartado 3.3 C) del capítulo XVI).

a) Cuando el Impuesto se devenga en origen:

En este caso, la BI está constituida por el precio de venta del fabricante, incluido el envase y excluido el embalaje, sin descuentos ni bonificaciones de carácter comercial (1).

En el supuesto de que el precio de origen venga dado - en función del precio de venta al público, sin incluir - el Impuesto, y con deducción de diversos descuentos de - intermediarios, la BI será la que resulte de deducir del precio de venta al público un 25% como descuento, salvo que los descuentos aplicados por el fabricante sean superiores, en cuyo caso para poder deducirlos de la BI debe rá obtenerse la correspondiente autorización de la Dipu- tación. En ningún caso la BI será inferior al precio co- mercial de venta del fabricante.

Por último, cuando los fabricantes remiten artículos - gravados en origen a sus establecimientos de venta al por menor, la BI es igual al precio en que los productos se - venden normalmente a los detallistas. Las condiciones que deben reunir dichos establecimientos para que sea de aplicación todo esto son (2):

-
- (1). A estos efectos se consideran "envases" los elementos que conteniendo o envolviendo el producto, están destinados - normalmente a llegar al consumidor final y "embalajes" -- las cajas, cubiertas y demás elementos destinados a acondicionar y resguardar el producto para su transporte. En este sentido puede consultarse "La tributación de las So- ciedades en España" de JOAQUIN SOTO GUINDA, Guadiana de - Publicaciones, Madrid 1972, pág. 522 y el artículo de JO- SE ARIAS VELASCO, "Impuesto sobre el Lujo: la determina- ción de la BI en la modalidad de devengo en origen" publi- cado en Crónica Tributaria núm. 1, 1972.

Acerca del problema de los envases retornables (aquellos en que el cliente tiene derecho a la devolución del valor del envase, o cuando se cobra únicamente al cliente el pre- cio de los envases de la primera remesa, y en lo sucesivo tan solo el valor del contenido) véase las Resoluciones - del TEAC de 9 de junio de 1971, y de 10 de enero de 1973, así como el Acuerdo de la DGI de fecha 13 de julio de 1971.

- (2). El RF reproduce lo dispuesto en el art. 5 a) del Reglamen- to del I. de L. de 6 de junio de 1947.

- que existan locales claramente diferenciados o independientes para la actividad fabril y la comercial.
- que se lleven contabilidades diferenciadas para los negocios de fabricación y de venta al por menor.
- que se consideren devengado el impuesto en el momento en que los artículos salgan de fábrica para su exposición o venta al por menor.

En el caso de que los artículos se vendan directamente - al público en los propios locales fabriles (cosa que se presumiría de no cumplirse las condiciones citadas), la BI sería - el precio en que realmente se venda.

B) Cuando el Impuesto se devenga en destino.

En estos casos la BI estará constituida por el precio de venta al público.

B) Tenencia y Disfrute:

El art. 11 del RF se remite a lo que se determina en cada caso concreto, y eso vamos a hacer nosotros (1).

a) Aviones y embarcaciones (art. 34 del RF):

La unidad que sirve de BI es el caballo de fuerza (HP) de 75 kilográmetros, calculado en la forma que determina el art. 3 del Reglamento de Patente Nacional de Circulación de 26 de julio de 1946 (2).

(1). En este punto el RF reproduce el art. 34 a 37 del TR del I. de L.

(2). Para los motores de explosión de cuatro tiempos, la fórmula es $HP = 0,08 (0,785 D^2 R)^{0,6} N$ y para los de dos tiempos $HP = 0,11 (0,785 D^2 R)^{0,6} N$, donde :

HP = caballo de fuerza de 75 kilográmetros.

D = Diámetro del cilindro, expresado en centímetros.

R = Recorrido del émbolo, expresado en centímetros.

N = Número de cilindros de que consta el motor.

b) Coches de turismo (art. 35 del RF):

El número de caballos fiscales (CV) que tengan los -
automóviles.

c) Palacios, hoteles particulares o chalets (art. 36 del RF):

En estos casos la BI es el valor asignado en el Catastro de Urbana.

d) Vedados y acotados de caza (art. 37 del RF):

La BI es el valor que se asigna a la renta cinegética. Los valores vigentes, según el grupo en que se incluye cada finca y la clase de caza, son los siguientes:

<u>GRUPO</u>	<u>CAZA MAYOR</u>	<u>CAZA MENOR</u>
A	3 ptas. por Ha.	2,70 ptas. por Ha.
B	6 ptas. por Ha.	5,40 ptas. por Ha.
C	9 ptas. por Ha.	9,00 ptas. por Ha.
Especial	12 ptas. por Ha.	18,00 ptas. por Ha.

C) Servicios:

En los servicios la BI estará constituida por el importe de los mismos (art. 1 del RF) no pudiendo ser inferior al de Tarifa si la hubiese, es decir, se sigue el mismo criterio que en el régimen común (1).

Por último diremos que el RF establece en el número 2 del art. 11 que la BI puede determinarse por estimación directa, -objetiva o por el Jurado de Estimación de Alava (2).

4.2.- LA BASE LIQUIDABLE.

Por regla general coincide con la BI (art. 12,1 del RF).

(1). Véase el art. 8 B) del TR del I. de L.

(2). Esto lo completa el art. 54 del RF del I. de L. al decir que la Diputación podrá establecer Convenios con las agrupaciones de contribuyentes.

Sin embargo, pueden señalarse algunas excepciones que son verdaderos casos de mínimos exentos, y que los recoge el art. 12.2 del RF (1):

- a) Adquisiciones de vehículos de dos o tres ruedas, que sean nacionales o tengan el motor montado en fábricas españolas.

Si el valor de adquisición excede de 10.000 ptas. sin superar 35.000 ptas. se deducen las primeras 10.000. Si supera 35.000 ptas. no hay deducción alguna (2).

- b) Adquisición de vehículos usados de potencia fiscal superior a 9 CV (computándose las fracciones).

Se deducirán 75.000 ptas. cuando hayan transcurrido más de dos años desde su matriculación en España (3).

- c) Tenencia y Disfrute de Automóviles:

La BL se obtiene deduciendo de la BI un 30% cada trienio vencido contado a partir de la matriculación del mismo (4).

-
- (1). El TR enumera los mismos casos que el RF pero no los recoge en un único artículo como hace el RF, sino que los tiene diseminados por su articulado. Esto supone un logro por parte del régimen especial, digno de todo elogio.
- (2). Véase el art. 17 del TR del I^o de L.
- (3). Véase el art. 17 del TR según la redacción que del mismo hace el Decreto 565/68 de 23 de marzo (eleva a 9 CV los 8 CV que establecía el TR). El hecho de que no se desprecien las fracciones de CV lo recoge el Acuerdo de la DGI de 8 de junio de 1972.
- (4). Véase el art. 35 del TR. del I. de L. Según este artículo (y según también el art. 12. del RF) el trienio empieza a contar a partir del 1 de enero siguiente a la fecha de matriculación, dejando de tributar a partir de los diez años. Por lo tanto, en el segundo trienio (4, 5 y 6 años) se deducirá un 30%, en el tercero (7, 8 y 9 años) un 60%, el décimo año, se deduce un 90% y a partir de este décimo año, dejó de tributar (Puede verse el libro de ARIAS VELASCO sobre los Comentarios al TR del I. de L. ya citado, en su pág. 196 y la obra de SOTO GUINDA, también citada, en su pág. 566).

5.- LA CUOTA TRIBUTARIA.

El art. 13 del RF trata el tema diciendo que el Impuesto se exigirá conforme a los tipos establecidos en el propio Reglamento cuando regula la tributación de las distintas operaciones sujetas. En el momento en que veamos cómo tributan estas operaciones iremos señalando los tipos impositivos (véase el apartado 9 de este capítulo).

Cuando el Impuesto se exija en destino y se disponga gravarlo en origen, se establecerán las modificaciones de tipo que fueran procedentes (1).

Por último, el art. 13 dice que los tipos de gravamen podrán modificarse de acuerdo con lo dispuesto en el Concierto Económico entre el Estado y la Diputación de Alava.

Existen unos casos en los cuales se bonifican las cuotas del I. de L. Estos casos son los siguientes:

- a) En la tenencia y disfrute gozaran de una bonificación del - 50% los coches de turismo propiedad de médicos y los de los sacerdotes que tengan a su cargo más de una parroquia rural, siempre que el peso del vehículo no exceda de 750 kgs. La bonificación solo ampara a un vehículo por persona, siendo condición precisa que se liquide el Impuesto en los plazos reglamentarios (2).
- b) Los fabricantes o productores de artículos gravados en origen gozaran de una bonificación del 2% de las cantidades a ingresar como Impuesto. La Diputación, teniendo en cuenta las características de cada industria podrá, en casos excepcionales, aumentar el importe de la bonificación, sin que en ningún caso pueda exceder del 5%.

La bonificación se practicará sobre el importe íntegro de la cantidad a ingresar en cada declaración trimestral, deduciéndose al final de la misma, siendo también necesario que

(1). El art. 9 del TR del I. de L. alude al mismo tema y con idéntica línea de actuación.

(2). Esta bonificación la recoge el art. 34 E) del TR del Impuesto de Lujo.

se presente y liquide en los plazos reglamentarios (1).

6.- EXACCION DEL IMPUESTO.

El I. de L. se exacciona de dos maneras que son la autoliquidación e ingreso mediante declaración-liquidación y el régimen de estimación objetiva o Convenios con agrupaciones de contribuyentes.

Respecto a la autoliquidación, el art. 55 del RF dispone - que el importe de las cuotas líquidas resultantes en la declaración-liquidación se ingresará por el contribuyente previa o simultáneamente con el envío o entrega de la declaración.

Los ingresos podrán realizarse por cualquiera de los siguientes procedimientos:

- mediante ingreso directo en Tesorería de Provincia.
- mediante transferencia bancaria a favor de la Diputación.
- mediante cheque o talón.
- mediante giro postal.
- a través de las Entidades bancarias o Cajas de Ahorro.

El envío de las declaraciones-liquidaciones y los correspondientes ingresos podrán realizarse por medio de Entidades Bancarias inscritas en el Registro Central de Bancos y Banqueros o Cajas de Ahorro y surtirán para el sujeto pasivo de la deuda tributaria los mismos efectos que si lo hubiese realizado en la Diputación.

Los mismos procedimientos de pago podrán utilizarse para el pago de las cuotas resultantes de los Convenios, que es la segunda forma de exaccionar el Impuesto, y a ella alude el art. 54 al decir que la Diputación podrá establecer Convenios con las agrupaciones de contribuyentes por todos los conceptos que quedan sujetos al I. de L. excepto dos casos que son las adquisiciones interiores o mediante importación de vehículos de tracción mecánica y de embarcaciones empleadas para deportes náuticos, así como la de

(1). Esta bonificación viene recogida en el art. 21 del Reglamento del I. de L. de 6 de junio de 1947.

aviones, avionetas, veleros y otros elementos de transporte aéreo de propiedad y uso particular.

Por último, el art. 57 del RF establece que las cantidades - que no se hubiesen hecho efectivas en los plazos reglamentarios, sufrirán un recargo del 10% hasta tanto se formalice la relación de débitos, para su aprobación por la Diputación, a efectos de su cobro por la vía de apremio.

7.- GESTION E INSPECCION DEL IMPUESTO.

La gestión del I. de L. recae sobre la Sección de Impuestos Indirectos (art. 51 del RF) y la Inspección del mismo se ejerce - por la Inspección de Impuestos Indirectos (art. 53 del RF), que - comprobará las declaraciones presentadas por las personas obligadas al pago del Impuesto con los libros y antecedentes de que se originen y, si del examen resultase diferencia, levantará el acta que proceda.

Por lo que respecta a las clases de liquidaciones las recoge el art. 52 y son las siguientes, que no se difieren en nada de - las que citamos al hablar del IGTE (1):

a) A cuenta:

La Administración admitirá las cifras de las declaraciones presentadas por los contribuyentes como cantidad a cuenta - de la liquidación provisional y de la definitiva, que en su día habrá de practicarse.

b) Provisionales:

Las declaraciones presentadas serán revisadas por la Oficina Gestora del Impuesto y si de su exámen resultase error aritmético o de aplicación de tipo, se procederá a su rectificación, practicando la liquidación que corresponda, la que se comunicará al interesado para su aumento o deducción en la declaración trimestral siguiente.

Una vez practicada la revisión, y en su caso, la rectificación oportuna, la declaración presentada por el contribu--

(1). Véase el art. 50 del RF del IGTE y el apartado 7 del capítulo XVI.

yente se considerará como liquidación provisional.

c) Definitivas:

Las declaraciones una vez practicadas las revisiones que acabamos de citar se pasan a la Inspección de Impuestos Indirectos para su comprobación y, en caso de conformidad, podrá elevar a definitiva la liquidación practicada con carácter provisional (1).

Al igual que ocurría con el IGTE, también en el I. de L. se recoge el aspecto de la prescripción del Impuesto, diciendo el art. 58 del RF que prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

El plazo de prescripción comienza a contarse desde el día del devengo y se interrumpe por cualquier acción administrativa efectuada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impues

-
- (1). Por lo que respecta a los conceptos del I. de L. que están concertados en forma de gestión administrativa, el Estado está facultado para realizar cerca de los contribuyentes cuantas inspecciones estime oportunas, así como para establecer las intervenciones o inspecciones de carácter permanente a que alude el art. 80 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 (art. 14.3 del texto del Concierto Económico con Alava).

El referido art. 80 establece que "el Ministerio de Hacienda podrá inspeccionar la producción, venta y circulación de los productos gravados por los impuestos a que se refiere el art. 72 (se refiere a determinados impuestos indirectos que gravan el consumo interior en España) quedando facultado para instaurar por cuenta de la Hacienda en los Centros de producción y puntos estratégicos de la economía nacional inspecciones e intervenciones permanentes".

Por su parte, el art. 6 del Decreto 2899/1967, de 27 de noviembre, por el que se introducen determinadas modificaciones en el Concierto alavés de 1952, también recoge esta facultad diciendo que "las funciones de inspección que, de acuerdo con el art. 14 del Decreto mencionado (se refiere al Decreto de 29 de febrero de 1952 por el que se aprueba el Concierto con Alava), la Administración del Estado considere oportuno realizar cerca de los contribuyentes alaveses, se dispondrá por la Inspección Regional del Impuesto (alude al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas) con sujeción a sus normas reguladoras vigentes.

to devengado por cada hecho imponible. A estos efectos se entenderá como realizadas directamente con el sujeto pasivo del Impuesto, las actuaciones de las Comisiones en el procedimiento de Convenios para los que estuvieran debidamente representados.

También se interrumpe el plazo de prescripción por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase y por cualquier actuación del sujeto pasivo del Impuesto tendente al pago o liquidación de la deuda tributaria.

- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

El plazo de prescripción comienza a contarse desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario y se interrumpe por los mismos motivos que hemos visto en el caso anterior.

- c) La acción para imponer sanciones tributarias.

El plazo comienza a contarse desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones y la interrupción del mismo coincide con lo dicho en los dos apartados anteriores.

- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

El plazo de prescripción se empieza a contar desde el día en que se realizó el ingreso indebido y se interrumpe por cualquier acto fehaciente del sujeto del Impuesto que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier otro acto de la Administración en que se reconozca su existencia.

Al igual que en el IGTE y de conformidad con lo que establece el art. 124 de la Instrucción Foral General de Alava, la prescripción se aplica de oficio, según el art. 58.4 del RF del I. de L. sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo.

8.- INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

Nuevamente se reproduce en el RF del I. de L. lo dicho en el

RF del IGTE, según lo cual los expedientes que se incoen en virtud de actuaciones de la Inspección se calificaran de conformidad con lo establecido en el Reglamento de la Inspección de Tributos de la Diputación Foral (art. 59 del RF).

Los expedientes de conformidad no originan obligación alguna para el contribuyente y los de rectificación se tramitaran sin recargo alguno sobre las liquidaciones que se practiquen como consecuencia de los mismos.

Todos los demás expedientes están sujetos a las siguientes penalidades sobre la deuda tributaria (art. 60 del RF):

- De omisión: del 25% al 50%.
- De ocultación: del 50% al 100%.
- De defraudación: del 100% al 200%.

Estas sanciones pueden condonarse en un 50% si el contribuyente presta su conformidad al expediente y sanción impuesta, con renuncia expresa a utilizar contra los mismos cualquier clase de recurso, incluido el contencioso-administrativo.

9.- TRIBUTACION DE LAS DISTINTAS OPERACIONES SUJETAS.

Vamos a desarrollar nuestro análisis siguiendo la clasificación de adquisiciones, tenencia y disfrute y utilización de servicios:

9.1.- ADQUISICIONES INTERIORES O MEDIANTE IMPORTACION DE TABACO (art. 16 del RF).

Es el único producto de régimen especial sujeto al Impuesto, ya que el otro producto de régimen especial, que es la gasolina supercarburante, no se contempla en el RF, aunque en el territorio común esté sujeta al Impuesto de Lujo (1). La razón de que el RF no alude a esta clase de gasolina se debe a que es un caso de

(1). Efectivamente, el art. 2 del TR así lo dispone y el art. 16 del referido texto establece que la renta de gasolina supercarburante se exigirá al tipo de 6,25 ptes. por litro y se liquidará, recaudará e ingresará en el Tesoro conforme a las normas contenidas en la legislación del Impuesto Especial sobre el Petróleo y sus derivados.

impuesto administrado y recaudado conforme al régimen común (1).

En definitiva, estan sujetas al Impuesto, las ventas de tabaco realizadas en Alava exigiéndose el I. de L. sobre una B.I. que es el valor de venta al público y con arreglo a los tipos vigentes en cada momento en territorio común (2).

Por lo que respecta a la forma de exacción, diremos que al finalizar cada mes, la Compañía Arrendataria de Tabacos, ingresará las cantidades recaudadas por el Impuesto en Alava.

9.2.- ADQUISICIONES INTERIORES O MEDIANTE IMPORTACION DE LOS SIGUIENTES BIENES:

A) Vehículos de tracción mecánica (art. 17 del TR).

Tributa por este concepto la adquisición de toda clase de vehículos con motor mecánico para circular por carretera (3).

Quedan, sin embargo, exentas las adquisiciones de vehículos que cumplan los requisitos siguientes:

- a) que se dediquen al transporte de mercancías o al colectivo de viajeros, los auto-escuelas y taxis.
- b) los de vehículos de dos o tres ruedas provistos de motor, cuya colocación se haga directamente en fábricas españolas o por montadores o armadores españoles, cuando su cilindrada sea igual o inferior a 50 c.c., o cuando aún siendo superior, su precio en origen (o su valor de tasación si son usados) no exceda de 10.000 ptas. En el caso de que excediese de 10.000 ptas. y no superase las 35.000, el I. de L. recae únicamente sobre el exceso, quedando, por tanto, desgrevada la parte de precio o valor equivalente, a 10.000 ptas. (4).

-
- (1). Por tanto, la gasolina supercarburante es el único caso de Impuesto de Lujo que se rige por las normas del Derecho Común.
 - (2). Véase el art. 15 del TR del I. de L.
 - (3). Véase el art. 17 del TR del I. de L. que dá idéntico criterio de sujeción.
 - (4). Véase el apartado 4.2 del presente capítulo, dedicado a la Base Liquidable.

c) que se trate de adquisiciones de vehículos usados:

- siempre que su potencia fiscal no exceda de 9 CV computándose, a estos efectos, las fracciones de CV.
- en los vehículos de potencia fiscal superior a 9 CV que darán exentas las primeras 75.000 ptas. de la BI cuando hayan transcurrido más de dos años desde su matriculación en España (1).

En ambos casos será condición precisa que el vehículo haya satisfecho el Impuesto en cualquier transmisión anterior; esta condición solo se aplica para los vehículos cuya primera matriculación haya tenido lugar a partir - del 17 de abril de 1968 (2). Para los matriculados con anterioridad se reconocerá la exención o la reducción de base, según los casos, previa demostración del pago del Impuesto o del acuerdo de exención en la adquisición o en cualquier transmisión anterior del vehículo.

- d) la adquisición de los vehículos que gozan de exención en el I. de L. por el concepto de Tenencia y Disfrute de coches de turismo (art. 35 del RF) y que son los que tengan una potencia fiscal individual o conjunta inferior a 8 CV.
- e) los vehículos nuevos adquiridos para su venta por industriales dedicados habitualmente a tal actividad, con establecimiento abierto al público y que satisfagan el I.I. - siempre que no los matriculen a su nombre y se limiten a circular con las placas de pruebas que prescribe el Código de Circulación.

(1). Véase el apartado 4.2 del presente capítulo, dedicado a la Base Liquidable.

(2). Esta limitación temporal no la recoge el TR del I. de L. - Sin embargo, el RF si la recoge porque se está refiriendo a las modificaciones que en el TR introdujo el Decreto 565/1968, de 23 de marzo y la Orden de 9 de abril de 1968 (BOE del día 15 de abril de 1968) que desarrolla dicho Decreto 565/1968. Puede verse un interesante trabajo sobre este tema en Crónica Tributaria núm. 1, pág. 237 y comentarios jurisprudenciales en "Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria" concretamente el dedicado al Impuesto sobre el Lujo, del que es autor JOSE ARIAS VELASCO.

De igual exención disfrutarán las adquisiciones de vehículos usados destinados a la reventa aunque su potencia sea superior a 9 CV, cuando sea efectuada por comerciantes dedicados habitualmente a tal actividad y satisfagan el I. I.

- f) los coches importados por extranjeros o por españoles que residan en el extranjero o en Ceuta y Melilla y Sáhara (1) disfrutarán de exención, siempre que justifiquen que la matriculación del vehículo se efectuó por lo menos seis meses antes de la entrada o regreso a España de aquellas personas y que la permanencia efectiva en el extranjero o en las - mencionadas Plazas y Provincia, haya sido superior a dos - años proponiéndose residir en Alava con carácter de habitualidad.

Para los funcionarios públicos españoles, destinados en el extranjero el plazo de permanencia se entenderá reducido a un año, sin fijación de plazo en cuanto a la fecha de adquisición (2)

La exención se limitará a un solo vehículo por familia, y no podrá concederse nuevamente hasta transcurrido por lo menos el plazo de 10 años, entendiéndose por familia, a estos efectos, el matrimonio y sus hijos menores no emancipados

-
- (1). Hoy día es un Estado independiente que caería dentro del - concepto "extranjero" a que alude la exención.
- (2). En materia de funcionarios, el art. 17 del TR es más explícito puesto que también recoge como exentas las adquisiciones de vehículos del Cuerpo Diplomático extranjeros mientras circulen con placa especial del Cuerpo Diplomático y los de los Cónsules de Carrera extranjeros acreditados en España, a condición, en todo caso, de que los representantes diplomáticos o consulares de España en los respectivos países gocen de reciprocidad, y las importaciones definitivas en España, con fines de venta, de vehículos propiedad de las representaciones o agentes diplomáticos extranjeros.

- g) los vehículos cuya potencia fiscal sea inferior a 9 CV. - adquiridos por mutilados o inválidos que padezcan ceguera total, amputación o inutilidad de algún miembro inferior, siempre que hayan transcurrido al menos cuatro años desde que se les concedió la última exención por este concepto.
- h) las adquisiciones de vehículos de fabricación nacional, - abonando su importe en divisas, realizadas por súbditos extranjeros o por españoles que tengan su residencia en el - extranjero, que temporalmente se desplacen a Alava. Esta - exención está condicionada a que, en el plazo máximo de 1 año, el vehículo sea vendido o exportado al extranjero.
- i) las transmisiones de vehículos MORTIS CAUSA que tengan lugar entre esposos, padres e hijos.

Existe un plazo para solicitar las exenciones del I. de L. por la adquisición de automóviles que será de 15 días si se trata de vehículos nuevos, o de un mes si son vehículos usados (1). Estos plazos se contarán del modo siguiente:

- a partir de la entrega del vehículo a los compradores o adjudicatarios de vehículos destinados al transporte, alquiler con conductor, taxis, enseñanza de conductores, vehículos de dos o tres ruedas, nacionales de precio que no exceda de 10.000 ptas., vehículos usados, vehículos exentos - de Tenencia y Disfrute de coches de turismo (los que tengan una potencia fiscal individual o conjunta inferior a 8 CV), compraventistas y finalmente, automóviles para inválidos y mutilados.
- a partir del despacho de Aduanas si son vehículos importados.
- desde la formalización del documento particional para las - transmisiones MORTIS CAUSA.
- cuando se trate de automóviles adquiridos con pago en divisas por personas que se desplacen temporalmente a Alava, -

(1). Estos supuestos de plazo para solicitar las exenciones no los recoge el art. 17 del TR, pero sí el RT ya que este último decide incluir en su artículo lo dispuesto en el art. 4 de la Orden de 9 de abril de 1968. Dicho artículo establece idénticos plazos para el régimen común.

la exención temporal deberá solicitarse antes de la entrega del vehículo.

El impuesto se devenga en destino, igual que en el régimen común, tomándose como BI el precio real o de venta al público - si los vehículos son nuevos y el valor de tasación si son usados. En el supuesto de vehículos usados, el RF introduce una novedad que no recoge el TR, y es que cuando se trate de esta clase de vehículos introducidos por personas que fijen en Alava su residencia, procedentes de las Islas Canarias, devengaran el Impuesto como si de tratase de vehículos nuevos, si bien de la cuota resultante procede deducir el Arbitrio Insular sobre el Lujo que el sujeto pasivo justifique documentalmente haber satisfecho en las Islas Canarias.

Los tipos impositivos son del 16% hasta 8 CV y del 20% a partir de 8 CV (1).

El sujeto pasivo debe realizar autoliquidación en los siguientes casos (2):

- cuando se trate de vehículos nuevos, siempre que su valor se ajuste a las certificaciones expedidas por los fabricantes si se trata de vehículos nacionales o a las de los importadores si se trata de vehículos extranjeros. Estas certificaciones podrán ser comprobadas por la Diputación.
- cuando se trate de vehículos usados, cuando el valor de tasación se ajuste a los precios medios de venta publicados por la Diputación, salvo lo que hemos señalado en el caso de vehículos usados introducidos por personas que fijen en Alava su residencia procedentes de las Islas Canarias.

-
- (1). Igual que en el régimen común, donde el Decreto 3027/1974, de 8 de noviembre eleva en un 10% los tipos de gravamen de algunos conceptos sujetos al I. de L. Este caso concreto - de los vehículos de tracción mecánica no sufrió el aumento del citado Decreto.
- (2). El TR tiene una alusión muy genérica de la autoliquidación en el art. 17 E), sin embargo el RF la regula más detenidamente porque incorpora a su articulado la O.M. de 17 de agosto de 1970 que reglamenta todo el régimen de la autoliquidación en territorio común.

Por lo que respecta al pago del Impuesto tambien diferencia el RF si son vehículos nuevos o usados. En el caso de vehículos nuevos y de acuerdo con la fecha de su adquisición:

- los adquiridos entre el 1 y 15 de cada mes, hasta el día 10 del mes siguiente.
- los adquiridos entre el 15 y el 31 de cada mes, hasta el día 25 del mes siguiente.

Si se trata de vehículos usados, diez días a partir de la fecha de su adquisición.

B) Accesorios de vehículos y remolques (art. 18 del RF):

Queda sujeta al I. de L. la adquisición de accesorios para los vehículos con motor mecánico que circulen por carretera y que tengan como finalidad el ornato, decorado o comodidad de los mismos, así como la adquisición de remolques para vehículos de turismo, no estando sujeta, sin embargo, la adquisición de piezas de recambio de automóviles, motocicletas y demás vehículos de tracción mecánica (1).

El Impuesto se exige en origen al tipo del 22% (2).

C) Navegación marítima y aérea (art. 19 del RF):

Está sujeta al Impuesto la adquisición de toda clase de embarcaciones y veleros empleados para deportes náuticos, así como la de aviones, avionetas, y otros elementos de transporte aéreo de propiedad y uso particular. No estan sujetas las adquisiciones de embarcaciones de remo o esloras en cubierta inferior a 4 m. y las piraguas (3).

El impuesto se devenga en destino, al tipo del 22% (4). Sin embargo, cabe aplicar unos tipos reducidos que cita el art. 19 -

-
- (1). En el mismo sentido se pronuncia el art. 13 del TR del I.deL.
 - (2). El TR lo establecía en un 20%, pero por aplicación del Decreto 3027/1974, de 8 de noviembre se incrementa en un 10% y queda en el 22% con lo cual coinciden el régimen común y el foral.
 - (3). Igual criterio sigue el art. 19 del TR del I. de L.
 - (4). Antes del Decreto 3027/1974 estaba en el 20%, después del Decreto queda también en el 22% como en Alava.

del RF y a los que tambien alude el art. 14 de dicho RF. Esto - ocurre en el caso de aviones, avionetas y otros elementos de - transporte aéreo gravados que esten total o parcialmente fabri- cacos en España y que el Ministerio de Aire hubiese subvenciona- do en adquisición. Cuando se den estas circunstancias, los tipos aplicables serán los siguientes (1):

- a) si fuesen totalmente de fabricación nacional y el Ministe- rio del Aire hubiese subvencionado su adquisición, el tipo será del 1%.
- b) si fuesen parcialmente de fabricación nacional:
 - el 1% por la parte subvencionada por el Ministerio del - Aire.
 - el 20% por el resto no subvencionado.

El RF introduce una normativa que no recoge el TR del I. de L. y es la del número 3 del art. 19 donde se dice que las liqui- daciones a practicar por el I. de L. correspondientes a la adqui- sición de embarcaciones de recreo se efectuarán tomando como BI el valor total asignado a la embarcación de que se trate, es de- cir, incluyendo en él tanto el valor del casco como el del motor, si bien de la cuota resultante se deducirá el Impuesto satisfecho por el adquirente del motor (ya que los motores tributan en ori- gen) siempre que figure debidamente acreditado en factura expedi- da a su nombre con la debida separación del precio del motor e - importe del Impuesto de Lujo (2).

La autoliquidación se efectuará por el sujeto del Impuesto de igual forma que en el caso de vehículos de tracción mecánica (ver apartado 9.2 A) de este capítulo) y el pago se efectuará den- tro de los mismos plazos que señalamos en dicho caso.

(1). Igual que el régimen común.

(2). Efectivamente no lo recoge el TR, pero lo aplicó en el te- rritorio común una Resolución de la Dirección General de - Impuestos de 27 de junio de 1971, después de que el tema - en cuestión fué aludido en dos Resoluciones anteriores, una de 27 de marzo de 1972 y otra de 19 de agosto de 1972. Lo - que hace - el RF es incorporar a su articulado lo dispues- to en la primera Resolución citada.

D) Artículos para juego y deporte (art. 20 del RF):

Estan sujetas las adquisiciones de (1):

- objetos de todas clases empleados en la práctica de los deportes, así como los aparatos, útiles y accesorios para los mismos no comprendidos expresamente en otros apartados o artículos del RF. El tipo de gravamen que se les aplica es el 20%.
- de artículos para "camping", tiendas de campaña para excursiones, sillas y mesas plegales, parasoles, muebles y demás artículos que normalmente sean destinados para campo y playa, no estando sujetos los muebles y artículos contruidos íntegramente en madera. El tipo impositivo es del 15%, como en territorio común.
- de mesas, tablas, figuras y fichas de todas clases de juegos, incluso billar, futbolines, boleras y cualquier otro tipo de juego similar, así como cuantos accesorios sean necesarios para el uso y práctica de los mismos. No están sujetos los objetos que acabamos de citar cuando estén destinados de una manera exclusiva al juego y entretenimiento de los niños, que tributan, en su caso, como juguetes. El tipo de gravamen es del 20%.
- de barajas y otros juegos de naipes, quedando no sujetas las adquisiciones del material que se emplee en la práctica de todos los deportes que enumeramos al hablar de las sujeciones (véase el apartado 2.2 de este capítulo). El tipo de gravamen es del 10%.

E) Escopetas, armas de fuego y cartuchería (art. 21 del RF):

Estan sujetas al Impuesto:

- a) escopetas, incluso las de aire comprimido y demás armas largas de fuego, quedando no sujetas las armas que, por su estructura y confección, tengan la consideración de juguetes, por destinarse a uso exclusivo de los niños, y exentas

(1). Igual que en el territorio común, tanto en cuanto a la sujeción como al tipo (el Decreto 3027/1974, no se aplica a estos artículos).

las armas largas de fuego que obligatoriamente hayan de -
usar los individuos pertenecientes a cuerpos armados, mili-
cias o servicios públicos que lo tengan determinado por Or-
denanza y Reglamentos.

El devengo seproduce en origen, con un tipo de gravamen
del 22%, salvo en las escopetas cuyo precio en origen no -
exceda de 2.000 ptas. que tributarán al 16,5% (1).

- b) cartuchería para escopetas de caza y, en general, para las
demás armas enumeradas en el apartado anterior (1).

El devengo del I. de L. se produce en origen sobre vaina
y cartucho cargado, al tipo del 16,5%, sin que la base pue-
da ser inferior a la determinada por los precios oficiales
estando obligados al pago del Impuesto los importadores y
los industriales de vainas o cargadores de los cartuchos.

El RF introduce una novedad que no recoge el TR y es que
obliga a los cargadores de cartuchos, adquirentes de vainas
vacías, a liquidar trimestralmente el I. de L. que corres-
ponda a la carga de tantas vainas como fueran adquiridas -
en el trimestre anterior, tomándose por módulo para la de-
terminación de la base, en todo caso, el precio del cartu-
cho cargado. De la cuota resultante deberán deducir la cuan-
tía del Impuesto satisfecho por sus compras de vainas a sus
proveedores en ese mismo trimestre. Las deducciones deben -
justificarse con las correspondientes facturas en las que se
deberá reflejar por separado el importe del Impuesto (véase
el art.10.2 del RF y el apartado 3.1 del presente capítulo)(2)

F) Joyería, platería, bisutería y relojería (art. 22 del RF):

Están sujetas por este concepto las adquisiciones de (3):

-
- (1). Tanto las sujeciones como las exenciones y no sujeciones -
coinciden en el régimen foral y en el común (véase el art.
21 del TR), y lo mismo ocurre con el tipo de gravamen que
ha quedado afectado por el incremento del 10% que estable-
ce el Decreto 3027/1974.
- (2). El RF introduce lo que establece la CM. de 1 de julio de -
1969 para el territorio común.
- (3). Queda igual que en el régimen común (ver art. 22 del TR) -
con el incremento del tipo de gravamen del Decreto 3027/
1974.

- joyas, alhajas, perlas naturales o cultivadas, piedras preciosas, objetos de oro, plata o platino y damasquinado, así como la bisutería fina que contenga metales preciosos (oro, plata o platino), piedras finas de imitación calibradas o perlas de imitación. El impuesto se devenga en destino al tipo del 24,2%.
- bisutería no comprendida en el apartado anterior, que se devenga en origen al tipo del 11%.
- relojes de bolsillo, pulsera, sobremesa, pie, pared, etc. no comprendidos en el primer párrafo que hemos citado y que no tengan la consideración de objetos artísticos o de adorno (según lo que establece el art. 25 del RF). Tributan en destino, al 7,70%.

G) Antigüedades (art. 23 del RF):

Quedan sujetas al I. de L. las adquisiciones de (1):

- artículos y objetos que se vendan como antigüedades o que tengan tal consideración.
- reconstrucción de objetos antiguos para volverlos a presentación y uso adecuado, y cualquier dispositivo para exhibir, contener o mostrar tales objetos.
- reproducciones de todas clases de objetos antiguos y - esculturas, tallas y pinturas imitando o simulando antigüedades.

El Impuesto se exige siempre en destino y el tipo de gravamen en los dos primeros casos es el 24,20% y en el tercero el 16,50%.

H) Instrumentos y aparatos musicales (art. 24 del RF):

Están sujetas al I. de L. las adquisiciones de (2):.

-
- (1). Igual que en el IR (art. 23). En cuanto a los tipos de gravamen fueron modificados en un 10% de aumento por el Decreto 121/1960, de 28 de enero, por lo que no hubo necesidad de aplicar el Decreto 3027/1974. En definitiva, ahora coinciden ambos tipos en el régimen común y en el foral.
- (2). Tanto las sujeciones como las exenciones son las mismas - en el territorio común (véase el art. 24 del RF). El tipo era del 20% y se incrementó al 22% por el Decreto 3027/1974.

- todos los aparatos de reproducción sonora, tales como radios, radiogramolas, televisión, tocadiscos, magnetófonos, micrófonos, amplificadores, radioteléfonos y cualesquiera otros utilizados al efecto, considerándose incluidos en este concepto los chasis o parcialmente montados de aparatos de reproducción sonora y los tubos catódicos de televisión, y quedando excluidas las antenas de televisión.
- discos fonográficos de cualquier tamaño, materia o impresión sonora, cintas magnetofónicas nobles para pianolas y cualquier otro medio de reproducción musical, vocal o sonora. No se consideran incluidas en este apartado las bandas sonoras unidas a las películas cinematográficas de explotación industrial.

Estan exentas las adquisiciones de:

- discos que no tengan otra finalidad que la pedagógica o educativa.
- magnetófonos adquiridos por invidentes.
- equipos destinados exclusivamente a la enseñanza de idiomas.

El Impuesto se exige en origen al tipo del 22% y hay que tener presente que cuando los chasis y tubos catódicos de televisión sean adquiridos por otro industrial que termine o complete el aparato radioreceptor o televisor, éste vendrá obligado (al igual que pasa en el régimen común) a declarar y tributar por el valor total del aparato, deduciendo de las cuotas las cantidades que hubiesen satisfecho al adquirir aquellos, pero debiendo justificarlo con las correspondientes facturas en las que deberá reflejar por separado el importe del Impuesto.

I) Objetos artísticos y de adorno (art. 25 del RF):

- toda clase de artículos de vidrio, cristal, loza, cerámica y porcelana que tengan finalidad artística o de adorno. Se devenga el Impuesto en destino a un tipo del 22% (1).

(1). En el RF viene un 20% que se incrementa en un 10% por el Decreto 3027/1974.

- vajillas, cristalerías y demás servicios de mesa, adquiridas tanto por juegos completos, como por piezas, cuando su precio en origen exceda de 450 ptas. kg. en los materiales plásticos y papel duro; 145 ptas. kg. en los de loza y porcelana y 320 ptas. kg. en los demás casos (1). El Impuesto se devenga en origen a un tipo de gravamen del 22% (2).
- artículos u objetos que estén contruídos o contengan marfil, hueso, concha, laca, ambar o imitaciones, alabastro, mármoles y sus imitaciones; bronce y aleaciones; metales forjados, cincelados, troquelados o trabajados finamente (3) siempre que no formen parte de un mueble o se incorporen de forma permanente a un inmueble. Se consideran incluidos en este apartado los biombos decorados, así como los abanicos de adorno o vitrina.
- esculturas, pinturas y grabados originales, cuando la venta no se realice directamente por el autor o en exposiciones organizadas por ellos o a través de Galerías o Salones, dedicados a este objeto, siempre que el industrial justifique que la venta se hace por cuenta del autor, debiendo éste figurar como vendedor. El fraude en este caso llevará inherente la pérdida de este derecho para lo sucesivo.
- reproducciones artísticas y litográficas, sean o no en serie, cualquiera que fuese su forma, monocolor o en colores.
- emblemas, condecoraciones, escudos placas y toda clase de piezas esmaltadas, cualquiera que sea el sistema de esmalte y materia base que no se hallen comprendidas en el concepto de joyería, platería, bisutería o relojería.

(1). De este tema hemos hablado en el apartado 2.2 de este capítulo y a él nos remitimos.

(2). En el TR viene un 20% que se incrementa en un 10% por el Decreto 3027/1974.

(3). El art. 25 del TR añade "dorados, niquelados o plateados y presentados rica y finamente".

- cornucopias, marcos de todas clases y análogos, con excepción de los comprendidos en el concepto de joyería, platería, bisutería y relojería o en los de marroquinería, estuchería y artículos de viaje (1).
- muñecos que, por su forma o destino, no constituyan propiamente un juguete; objetos de fantasía y artículos típicos que sirvan fundamentalmente como regalo o capricho.

En todos estos últimos casos que hemos venido analizando el impuesto se devenga en destino y el tipo de gravamen es del 24,20% (2).

J) Marroquinería, estuchería y artículos de viaje (art. 26 del RF):

Estan sujetas al Impuesto las adquisiciones de los siguientes artículos, cuando su valor en origen exceda de 200 ptas.(3).

- artículos de piel o imitación, cuero repujado o similares, bolsos de señora aún confeccionados con plástico o fibra vegetal, estuches de todas clases y otros objeto con armadura de algún material rígido, forrados de piel, plástico o similar; marcos para grabados y retratos, y objetos de análoga confección y uso.
- maletas, bolsos y sacos de viaje, baúles, maletines y otros objetos de aplicación similar, cualquiera que sea la materia en que esten contruídos, con excepción de los de cartón y madera. Sin embargo, y como excepción, hay que señalar que las adquisiciones de maletas unicamente estan sujetas cuando su precio en origen sea superior a 300 ptas.

(1). El art. 25 del TR solo alude a la joyería, platería, bisutería y relojería, pero no a la marroquinería estuchería y artículos de viaje.

(2). El 22% que establecía el TR incrementado en un 10% por el Decreto 3027/1974.

(3). Igual que en el TR, con el consabido aumento del 10% en cuanto al tipo de gravamen.

— estos mismos bienes enumerados en el párrafo anterior, con teniendo neceseres para cuidado de la ropa, aseo y tocador, como asimismo, las que contengan útiles para la preparación de comidas, su conservación o transporte.

, El devengo se produce siempre en origen y los tipos tributarios son; el 11% para los dos primeros apartados citados y el 16,50% para el último (1).

K) Alfombras, tapices y decoración (art. 27 del RF):

Estan sujetas al I. de L. al igual que en el territorio común las adquisiciones de:

- alfombras de nudo a mano en lana y las de piel.
- pieles curtidas con pelo que por su confección, formato, - destino y uso no sean las dedicadas a confeccionar prendas de vestir o abrigo.
- tapices y reposteros tejidos o grabados en manufacturas exceptuando los obtenidos por estampación sobre telas de arpilleras o similares.

Todos estos conceptos tributan en origen al tipo del 22% (2).

L) Peletería y confecciones especiales (art. 28 del RF):

Quedan sujetas al Impuesto las adquisiciones de:

- prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con - pieles de ornato de carácter suntuario, tales como los astrekanes, ginetas, garduñas, turones, nutrias, martas, visones, chinchillas, etc. así como las pieles de igual clase - destinadas a la confección de prendas de vestir o adorno de las mismas. El Impuesto se exige en destino a un tipo del - 22% (3).

(1). Igual que en el TR, con el consabido aumento del 10% en cuanto al tipo de gravamen.

(2). Es el tipo del 20% que recoge el TR incrementado en un 10% - conforme al Decreto 3027/1974.

(3). En territorio común, y antes del Decreto 3027/1974, los tipos eran el 20%, 6% y 15%, ahora ya han quedado igualados - los tipos en ambos regímenes.

- los mismos pero confeccionados con pieles corrientes ó de imitación, así como las pieles de igual clase destinadas a la confección de prendas de vestido o adorno de aquellos. También el devengo es en origen, al 6,60%.
- vestidos y modelos de alta costura, trajes regionales y de época, con exclusión de los que se adquirieran por artistas profesionales para su trabajo. Devengo, igualmente en origen, y tipo tributario del 16,50%.

M) Juguetes (art. 29 del RF):

Estan sujetas al I. de L. las adquisiciones de los siguientes objetos cuando su venta en fábrica sea superior a 300 ptas.

(1):

- juguetes y artículos de juguetería en general, gravados en origen al 6,60%.
- los mismos cuando tengan accionamiento mecánico distinto del resorte. También se gravan en origen y el tipo impositivo es del 11%.

N) Perfumería, cosméticos, artículos y aparatos de tocador (art. 30 del RF):

Estan sujetas al Impuesto las mismas adquisiciones que en territorio común, es decir:

- productos de perfumería y tocador, envasados con marca, cualquiera que sea el tipo y tamaño de envase, con excepción de los jabones, dentífricos y talcos. El tipo de gravamen es del 24,20% (2) en origen.
- los mismos productos a granel, gravados en origen al 14,30%.
- las colonias a granel, en origen al 7,15%.

(1). Igual ocurre en el régimen común, donde también los tipos originales del TR se han incrementado en un 10%.

(2). Los mismos tipos que se aplican en territorio común después del incremento del 10% que impuso el referido Decreto 3027/1974.

- artículos, aparatos y objetos de tocador, cuando por la materia de que esten contruídos no tributen por otros conceptos. El tipo es el 22% en origen.

O) Aparatos y artículos domésticos (art. 31 del RF):

Estan sujetas las adquisiciones de:

- aparatos eléctricos, tales como batidoras, molinillos, ventiladores, calefacción acondicionadores de aire y neveras con producción propia de frio.
- aparatos de iluminación de cualquier clase que no esten considerados como objetos artísticos y de adorno (véase el art. 25 del RF y el apartado 9.2 I) de este capítulo).

Las lámparas de cristal tributen, en todo caso, por - este concepto, pero no lo hacen los aparatos que tengan aplicación industrial, siempre que no sean susceptibles de utilización doméstica, ni las linternas de bolsillo - o de mano, sin perjuicio de que, por su destino, u otras causas, se sujeten a gravamen por otros artículos del RF.

El Impuesto se exige en origen al tipo del 10% (1).

P) Artículos varios (art. 32 del RF):

Estas sujetas al I. de L. las adquisiciones de:

- cigarreras, boquillas, encendedores, pipas, objetos de sobremesa cuyo empleo se justifique por el hecho de fumar, y todos de uso personal con la misma justificación, no comprendiéndose los que, dada su materia, hayan de - tributar como joyería, platería, bisutería y relojería o como objetos artísticos y de adorno. Se devengan en destino a un tipo del 22% (2).

(1). Este ha sido uno de los pocos conceptos que no ha sido incrementados por el Decreto 3027/1974.

(2). También aquí se han producido incrementos en los tipos del IR quedando iguclados a los del régimen foral.

- prismáticos, gemelos, anteojos, barómetros y cualquier otro aparato similar que no sea de aplicación industrial, clínica o científica, siempre que no hayan de tributar como joyería, platería, bisutería y relojería o como objetos artísticos y de adorno. El devengo es en origen y el tipo del 16,50%.
- mantones de Manila, entendiéndose por tales los confeccionados en seda y bordados a mano, Se devenga el I. de L. en origen con un tipo del 16,50%.
- flores naturales y artificiales, con inclusión de cuantos elementos se utilicen en su presentación y venta. No estarán sujetas las ventas en ambulancia, devengándose el impuesto en destino al 11%.
- aparatos fotográficos y cinematográficos: cámaras, tomavistas, proyectores, ampliadores, visores, estereóscopos y demás aparatos utilizados para la obtención, visión y proyección de diapositivas, películas y fotografías. No están sujetos los aparatos que sean de exclusiva aplicación industrial o clínica, los tomavistas y proyectores para películas igual o superior a 35 mm. de ancho y sus accesorios y complementos (1). Tributan al 22% en origen.
- accesorios y complementos de todas clases para fotografía y cinematografía, tales como objetivos, telémetros, fotómetros, filtros, parasoles, trípodes, pantallas, rotuladores, empalmadores, reflectores, lámparas y baterías de flash, salvo los declarados no sujetos en el apartado anterior. También tributan al 22% en origen.
- material sensible de toma de imagen utilizable en los aparatos fotográficos y cinematográficos que hemos citado más arriba, excepto las adquisiciones de material sensible que tengan exclusiva aplicación industrial o clínica y las películas de 35 o más milímetros de ancho que se vendan en cintas de longitud superior a 300 metros, -

(1). El RF se hace eco de la Circular núm. 11 de la D.G.I.F. de 24 de julio de 1969 que desarrolla los supuestos de no sujeción recogidos en el art. 32 del TR.

que son casos de no sujeción. El Impuesto se devenga - siempre en origen y el tipo de gravamen es del 22% cuando se trate de fotografía o cinematografía en color y - del 11% en los demás casos.

Las adquisiciones de aparatos fotográficos y cinematográficos y de los accesorios y complementos de todas - clases para fotografía y cinematografía estarán exentas cuando los adquirentes sean fotógrafos profesionales, - que necesitan tales aparatos y artículos para el ejercicio de su actividad, debiendo solicitarse la exención - antes de su adquisición (1).

Q) Bebidas, condimentos y otros preparados (art. 33 del RF):

Se consideran sujetas al I. de L. las adquisiciones de los siguientes productos (que coinciden con los que se consideran - sujetos en el territorio común):

- aguardientes, licores, bandys y whiskys envasados con - marca o a granel. El Impuesto se devenga en origen y el tipo de gravamen varía del modo siguiente: cuando el - precio de venta es superior a 125 ptas. litro tributan al 44%; cuando dicho precio esté comprendido entre 125 pts. litro y 40 ptas. litro, el tipo será del 22% y cuando - el precio sea inferior a 40 ptas. litro, el tipo será - del 16,50% (2).
- toda clase de bebidas envasadas y con marca no comprendidas en el párrafo anterior, cuyo precio de venta en - origen sea superior a 35 ptas. litro (3) no considerándose comprendidos en este concepto los zumos y jarabes concentrados cuya utilización por el consumidor haya de

-
- (1). La OM. de 1 de julio de 1969 reglamentó la exención en el caso de las fotografías profesionales, y el RF se ajusta a ella en su redacción.
- (2). Son los mismo tipos que se aplican en territorio común después del incremento del 10% del Decreto 3027/1974.
- (3). El TR aludía en un principio a 20 pts. litro, pero la O.M. de 14 de diciembre de 1973, dictada en virtud de la autorización que concede el Decreto-Ley de 30 de noviembre anterior, lo fija ya en 35 ptas. El RF. aplica, pues, lo dispuesto en dicha Orden.

hacerse mediante la adición de otro líquido. El Impuesto se devenga en origen a un tipo impositivo del 22% - cuando el precio de venta sea superior a 40 ptas. litro y del 16,50% cuando dicho precio sea superior a 35 pts. sin exceder de 40 ptas.

- salsas y especias preparadas que tributan, en origen, al 22%.
- conservas de caviar y sus sucedáneos de salmón, crustáceos y de hígado de pato o ganso, que también se devenga en origen al tipo del 33%.

9.3.- TENENCIA Y DISFRUTE DE DETERMINADOS BIENES:

A) Tenencia y disfrute de aviones y embarcaciones (art. 34):

Están sujetos a este Impuesto la tenencia y el disfrute de aviones de turismo de propiedad particular y las embarcaciones de recreo con motor (1).

El Impuesto debe satisfacerlo, como sujeto pasivo, quien - tenga por cualquier título jurídico la posesión o disfrute de - los vehículos, quedando estos afectos al pago del Impuesto cualquiera que sea su propietario.

La B.I. vendrá dada por el caballo de fuerza (HP) de 75 kilogrametros y los tipos impositivos son los siguientes (que son los mismos que en el territorio común):

a) Aviones:

- Aviones de turismo de propiedad particular, 300 ptas. - por CV.
- Si se dedican exclusivamente a la enseñanza o a entrenamiento de pilotos en aeroclubs, se aplica un tipo redu-

(1). El TR. en su art. 34, regula la Patente Nacional de Circulación, que grava el uso y tenencia de automóviles y motocicletas en Ceuta y Melilla, el de automóviles de turismo de propiedad particular y el de embarcaciones de recreo con motor en todo el territorio nacional. El RF prescinde del - primer caso, y contempla únicamente los dos supuestos de aviones y embarcaciones.

cido de 10 ptas. por CV al que alude también el art. 14 del RF.

b) Embarcaciones:

- Motores nuevos fijos, hasta 10 CV inclusive, son 100 - ptas. por CV.
- dichos motores fijos si tienen más de dos años de uso, 50 ptas. por CV.
- Motores nuevos fijos, de más de 10 CV, son 300 ptas. por CV.
- los mismos motores cuando tengan más de dos años de uso, 150 ptas. por CV.
- Motores fuera borda, 100 ptas. por CV.

En ningún caso se tienen en cuenta las fracciones de caballo.

El Impuesto se devenga en el momento de la primera adquisición del vehículo y anualmente el 1 de enero de cada año. El plazo de pago para cuando no se trate de una nueva adquisición termina el 31 de marzo de cada año (1).

A) Tenencia y Disfrute de coches de turismo (art. 35 del RF):

Está sujeto al Impuesto el uso o mera tenencia, por cualquier título jurídico, de los coches de turismo, siempre que los sujetos pasivos posean vehículos que supongan una potencia fiscal individual o conjunta, igual o superior a 8 CV, despreciándose en cada vehículo las fracciones de CV (2).

Las exenciones del pago del Impuesto son las siguientes (3):

-
- (1). El art. 34 del TR no recoge sin embargo la fecha de terminación del plazo.
 - (2). El TR (art. 35) habla de 7 CV, pero al despreciarse las fracciones de CV resulta que no quedan sujetos los automóviles de potencia superior a 7 CV pero inferior a 8 CV; por tanto, el mínimo exento está mejor recogido en el RF que en el TR, ya que es 8 CV el límite verdadero.
 - (3). Las exenciones en el territorio común vienen recogidas en el art. 34 del TR, al cual se remite el art. 35 de dicho Texto.

- a) los automóviles de cualquier clase que pertenezcan en propiedad al Estado, a la Diputación o Municipios, sin que - la exención alcance a los vehículos que, siendo propiedad de las personas investidas de autoridad o cargo, son utilizados por estas en el ejercicio de sus funciones, ni - los automóviles alquilados o arrendados con la misma finalidad.
- b) los coches propiedad de la Cruz Roja Española.
- c) los coches que sean propiedad del Obispado y que se utilicen por el titular de dicho cargo, no quedando comprendidos en la exención cuando se utilicen vehículos, alquilados o arrendados.
- d) los automóviles de lujo o turismo destinados a la indus--tria de alquiler (esten o no provistos de taxímetro), y - los de las autoescuelas, excluidos los que se alquilan - sin conductor. En desarrollo de lo dispuesto en la O.M. - de 9 de abril de 1968, el RF añade que para disfrutar de la exención, deberá justificarse además del ejercicio de la industria en cada caso concreto de solicitud, que el - número de vehículos exento en funcionamiento no excede al de conductores empleados con carácter fijo. Se concede no obstante la posibilidad de exención para un vehículo más por cada cinco o fracción de cinco, de los que cada empre--sa posea y dedique a la actividad de alquiler, como reser--va para cubrir bajas eventuales por avería, accidente, etc.
- e) los automóviles dedicados al transporte colectivo de via--jeros.
- f) los vehículos automóviles de exclusiva aplicación indus--trial, comercial o agrícola, entendiéndose como tales, los siguientes (1):
 - los furgones de uso múltiple cuya altura total sobre el suelo sea superior a 1.800 milímetros, y los furgones - de cualquier altura, siempre que dispongan únicamente -

(1). El RF recoge lo dispuesto en la O.M. de 15 de febrero de - 1972 que desarrolla el TR.

- de dos asientos para conductor y ayudante, en ningún caso posean asientos adicionales y el espacio destinado a la carga no goce de visibilidad lateral y sea superior al 50% del volumen interior.
- las ambulancias para el traslado de heridos o enfermos, y los vehículos que por sus características, no permitan otra finalidad o utilización que la relativa a la vigilancia y socorro en autopistas o carreteras.
 - los vehículos tipo "jeep", que se utilicen en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o agrícolas (1).

Al igual que establece para el régimen común la O.M. de 15 de febrero de 1972, el RF dispone que los fabricantes o importadores de estos vehículos automóviles de exclusiva aplicación industrial, comercial o agrícola, deberán solicitar y obtener de la D.G.I. la aprobación de los modelos de serie que reúnan las condiciones expresadas para su consideración de vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial o agrícola.

En el caso de los furgones de uso múltiple y de las ambulancias, cuyo modelo de serie hubiera sido aprobado por la D.G.I., disfrutaran automáticamente de la exención del I. de L. los adquirentes de los mismos. Es decir, que no se requiere acto administrativo expreso que reconozca la exención.

En el caso de los vehículos tipo "jeep", cuyos modelos de serie hubieran sido aprobados por la D.G.I. como de exclusiva aplicación industrial, comercial o agrícola, los adquirentes que deseen disfrutar de la exención del I. de L. deberán solicitar y obtener de la Diputación Foral de Alava el correspondiente acuerdo de exención.

(1). El art. 34 del TR recoge más exenciones como son la de los automóviles de cualquier clase pertenecientes a individuos del Cuerpo Diplomático y a los Cónsules de carrera acreditados en España que sean súbditos de los respectivos países, los vehículos automóviles que para su servicio exclusivo posee la Colonia Sanatorio de San Francisco de Borja, en Fontilles y en el caso de los Obispados, extiende la exención a los Arzobispados.

Por lo que respecta al sujeto pasivo, estan obligados al pago del Impuesto (1):

- las entidades y personas jurídicas, titulares del uso y te nencia de coches de turismo y
- las personas naturales por el uso y tenencia de los coches de turismo que posean, tanto ellas, como, en su caso, su cónyuge e hijos no emancipados o que esten al servicio par ticular de los mismos, aunque pertenezcan en propiedad a otras personas.

Evidentemente, y por aplicación de lo que dice el art. 7 - del RF (véase el apartado 2.4 B) de este capítulo), se requiere que tanto las entidades como las personas naturales a que acabamos de aludir, esten domiciliadas en Alava.

El Impuesto se exige conforme a las bases y tipos de la siguiente Tarifa, que coincide plenamente con la que se aplica en el territorio común:

	<u>Pesetas</u>
Los primeros 9 CV, por CV	100
Desde 10 hasta 13 CV, por CV	150
Desde 14 hasta 17 CV, por CV	200
Desde 18 hasta 21 CV, por CV	400
Desde 22 hasta 25 CV, por CV	700
Desde 26 en adelante, por CV	1.000

Las cuotas resultantes serán irreducibles.

Tratándose de personas naturales, la obligación de tributar estará determinada por la suma de las potencias de los coches de propiedad, disfrute o servicio, tanto del titular como los de su cónyuge e hijos no emancipados, pero la base impositiva será la que resulte de sumar las potencias tributables de cada coche, en función de las reducciones que proceda, según la antigüedad de cada uno de ellos. En el caso de que los vehículos fuesen propie dad de entidades y personas jurídicas, la liquidación se efectuará independientemente para cada coche, según su respectiva poten

(1). En idéntico sentido se pronuncia el art. 35 B) del TR del I. de L.

cia fiscal, aplicando igualmente la reducción que proceda por antigüedad.

Por lo que respecta a esta reducción citada, el RF se apoya en el art. 34.5 del Reglamento de la Patente Nacional de 26 de julio de 1946 y dice que dicha reducción se efectuará en cada vehículo, estimándose en un 30% menos por cada trienio vencido, a partir de la fecha de su primera matriculación, dejando de tributar a los 10 años. La antigüedad del vehículo, a efectos de las reducciones que procedan, será la que tenga el día 1 de enero de cada año a que la liquidación se refiera, aplicándose las reducciones sin tener en cuenta las fracciones de caballos que resulten.

Para los coches procedentes de subastas de organismos oficiales e los adquiridos a individuos del Cuerpo Diplomático y a Cónsules de Carrera extranjeros acreditados en España, regirá como fecha para determinar su antigüedad, a efectos de practicar las reducciones trienales de que venimos hablando la de su primera matriculación oficial o particular.

Para los coches usados que se importen, la fecha de su antigüedad se determinará por la de su matriculación en España, - sin embargo, cuando dicha importación se realice por españoles que hayan residido en el extranjero y que justifiquen que la matriculación del vehículo se efectuó por lo menos seis meses antes de su entrada o regreso a España y que su permanencia efectiva en el extranjero ha sido superior a dos años, proponiéndose - residir en Alava con carácter de habitualidad, la antigüedad del coche importado estará determinada por la fecha de su matriculación en el país de residencia.

El Impuesto se devenga el 1 de enero de cada año y se exigirá aunque resulten potencias tributables inferiores a 9 CV por aplicación de las reducciones trienales, finalizando el plazo de pago del Impuesto, el 31 de marzo de cada año (1).

C) Tenencia y Disfrute de palacios, hoteles particulares o "chalets" (art. 36 del RF):

(1). El art. 35 del TR no establece cuán va a ser el término del plazo de pago, al contrario de lo que hace el RF.

Al igual que en el régimen común, está sujeta la Impuesto, la tenencia o disfrute de toda clase de palacios y hoteles particulares o "chalets" en régimen de alquiler o de uso por el propio dueño o persona autorizada por éste, siempre que en uno y otro caso no constituyan la vivienda habitual del propietario o usuario, cuando el valor de los inmuebles sea igual o superior a 500.000 ptas.

Están obligados al pago del Impuesto los propietarios o usufructuarios de los inmuebles, quedando, en todo caso, las fincas afectas al pago del Impuesto cualquiera que sea su propietario (1).

El Impuesto se exige al tipo del 0,55% (2) tomando como BI el valor asignado por el Catastro de Urbana, y se devenga el 31 de diciembre de cada año, pudiendo efectuarse el pago voluntario hasta el 31 de marzo del año siguiente al devengado (el TR., sin embargo, solo establece el día del devengo).

D) Tenencia y Disfrute de vedados y acotados de caza (art. 37 del RF):

Tampoco aquí encontramos diferencias entre el régimen común y el foral, y, así, queda sujeta al Impuesto la tenencia y disfrute de los vedados y acotados de caza, cualquiera que sea la forma de explotación o cesión de dicho aprovechamiento.

El sujeto obligado al pago es el propietario, usufructuario o arrendatario de las fincas donde esten situados los respectivos vedados o cotos, respondiendo del pago del Impuesto las fincas, cualquiera que sea su propietario y en todo caso (3).

La BI es el valor que se asigne a la renta cinegética, de acuerdo con la siguientes escala (4).

-
- (1). Es decir que por este supuesto de afección real, las fincas responden del pago del Impuesto.
 - (2). El art. 36 del TR lo establece en un 0,50% pero el Decreto de 28 de enero de 1966 lo elevó hasta el 0,55%.
 - (3). Nuevamente un caso de afección real como vimos al hablar de la tenencia y disfrute de palacios, hoteles particulares o "chalets".
 - (4). Son los mismos valores que se aplican en territorio común, según dispone la O.M. de 31 de julio de 1958.

<u>Grupos</u>	<u>Caza Mayor</u>	<u>Caza Menor</u>
A	3 ptas. por Ha.	2,70 ptas. por Ha.
B	6 ptas. por Ha.	5,40 ptas. por Ha.
C	9 ptas. por Ha.	9,00 ptas. por Ha.
Especial	12 ptas. por Ha.	18,00 ptas. por Ha.

para la caza acuática se determinará en cada caso la renta cinegética.

No queremos dejar de aludir aquí a las palabras de JOSE - ARIAS VELASCO (1), hablando sobre estos módulos: "Los citados módulos, ya en 1958 sonrojantes, no han sido revisados desde - entonces". Estamos, pues, ante unas rentas cinegéticas que casi en ocho años no han variado, estando de por sí excesivamente bajas.

El tipo de gravamen es del 22% (2) y el Impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año.

9.4.- UTILIZACION DE LOS SIGUIENTES SERVICIOS.

A) Viajes en coche-cama o en coche-salón (art. 38 del RF):

Queda sujeta al Impuesto la utilización de los servicios - de viaje en coche-cama y en coche-salón, no estándolo la ocupación de camas de tercera clase ni departamentos de tres o más - camas. Es decir, que no hay diferencias con el régimen común (3).

El sustituto del contribuyente son las empresas concesionarias de los servicios de coche-cama y coche-salón, exigiéndose - el Impuesto conforme a la Tarifa siguiente:

- ocupación de camas de primera categoría, en departamentos individuales, el 8%.

-
- (1). Véase la pág. 206 de sus "Comentarios al TR del I. de L." ya citado.
 - (2). En su redacción originaria el art. 37 del TR recogía un - 20% pero fué incrementado por el Decreto de 28 de enero de 1966 hasta el 22%.
 - (3). Véase el artículo de IGNACIO ALVAREZ ROMERO en Crónica Tributaria núm. 9, 1974, págs. 19 y ss.

- ocupación de camas de segunda clase, en departamentos de dos camas, así como la de plazas en coche-salón, el 4% (1).

B) Consumiciones (art. 39 del RF):

Están sujetas al Impuesto, las siguientes consumiciones - que tengan lugar en los ferrocarriles, aviones y otros medios de transporte (2):

- las comidas servidas a la carta o las que, por su composición, sean de precio superior al que figura en la minuta como comida normal no estando sujetas las comidas vendidas en ambulancia. El tipo es del 10%.
- las bebidas, aperitivos, licores, cafés, pastelería, dulces, postres especiales, incluso cuando su venta se realice en ambulancia. El tipo es del 20%

Son sustitutos del contribuyente las empresas que vendan - a los consumidores las bebidas y comidas indicadas.

C) Cuotas de entrada (art. 40 del RF):

Está sujeto al Impuesto el pago de cuotas de entrada o admisión a cualquier clase de casinos, sociedades y círculos deportivos o de recreo, cuando excedan de 500 ptas. cada una (3).

Están obligadas al pago del Impuesto las entidades que exijan las cuotas mencionadas y el tipo es del 20% que se aplica - sobre una BI que es el importe de las cuotas recaudadas (4).

-
- (1). Ambos tipos coinciden con los que se aplican en el territorio común (ver art. 38 del TR del I. de L.).
 - (2). Total coincidencia en cuanto al H.I., sujetos y tipos de gravamen, con el régimen común.
 - (3). También en estos servicios hay plena coincidencia entre el régimen común y el foral.
 - (4). La Sentencia del T.S. de 17 de mayo de 1971 entendió que - no pueden considerarse cuotas de entrada a efectos del I. de L. las cuotas patrimoniales que se documenten en títulos - valores representativos de una alícuota del patrimonio de - la sociedad y transmisibles a terceras personas.



DIPUTACION FORAL DE ALAVA

IMPUESTO SOBRE EL LUJO

PERIODO _____

Nombre y Apellidos o Razón Social	Municipio	Anagrama
Domicilio	D. N. I.	Número de Sociedad
ACTIVIDAD (ES) ECONOMICA (S)	N.º Teléfono	

Formula a efecto del IMPUESTO, la siguiente DECLARACION:

N.º de permiso para gravar en origen _____

OPERACIONES SUJETAS AL IMPUESTO

EQUIVALENCIAS DE TIPOS IMPOSITIVOS		Conceptos comprendidos en el		IMPORTE	Tipo aplicado	CUOTA
Sin incluir el Impuesto	Incluido el Impuesto	Artículo	Apertado	Pesetas		Pesetas
6'60 por 100	= 6'19 por 100					
7'15 por 100	= 6'67 por 100					
7'70 por 100	= 7'15 por 100					
10'00 por 100	= 9'09 por 100					
11'00 por 100	= 9'91 por 100					
14'30 por 100	= 12'51 por 100					
15'00 por 100	= 13'04 por 100					
16'50 por 100	= 14'16 por 100					
20'00 por 100	= 16'67 por 100					
22'00 por 100	= 18'03 por 100					
24'20 por 100	= 19'48 por 100					
33'00 por 100	= 24'81 por 100					
44'00 por 100	= 30'55 por 100					
		TOTALES				
DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA (*)						
Impuesto satisfecho a proveedores..						
Impuesto correspondiente a ventas declaradas exentas por la Administración según detalle y justificantes adjuntos						
Bonificación %						
Otras						
Total deducciones						
		Deducciones sobre la cuota (*)				
		Líquido				
		Multa por retraso.				
		A INGRESAR				
		En _____ a _____ de _____ de 197				

INGRESO EN ENTIDADES BANCARIAS

Hemos recibido por cuenta de la Excm. Diputación Foral de Álava la cantidad indicada como total a ingresar en la presente Declaración.

Vitoria, _____ de _____ de 19__

RECIBI
(Firma autorizada)

(Sello de la Entidad)

INGRESO EN TESORERIA DE PROVINCIA

CONTROL

CARTA DE PAG

Vitoria, _____ de _____ de 19__
Tomé Razón
EL INTERVENTOR, Me Hice Cargo
EL TESORERO,



DIPUTACION FORAL DE ALAVA

IMPUESTO SOBRE EL LUJO

Art.º 35 - Tenencia y disfrute de automóviles

AÑO

Remite: DIPUTACION FORAL DE ALAVA

Relacion de coches de turismo en 1 de enero de _____ propiedad del declarante, cónyuge e hijos no emancipados o que no siendo de su propiedad estuvieran asignados a su servicio por una Empresa o Entidad privada.

[illegible]

Relación de coches de turismo que han sido objeto de transferencia durante el año anterior.

DECLARACION · LIQUIDACION

BAJAS	Nombre y apellidos a quien se cedió	
	Domicilio	Matricula
FORMA DE INGRESO		
<input type="checkbox"/> Cheque o talón n.º fecha..... Banco.....		
<input type="checkbox"/> Giro postal n.º fecha..... Estafeta.....		
<input type="checkbox"/> Banco o Caja de Ahorros. Su clave.....		
(Ponga una X en el sistema elegido)		

El interesado declara que únicamente utiliza los automóviles de turismo reseñados y a los efectos de este impuesto practica la siguiente

<u>AUTOLIQUIDACION</u>	<u>PESETAS</u>
..... CV. Trib. comprendidos entre 0 y 9 a 100 Ptas./CV.
..... CV. " " " 10 y 13 a 150 "
..... CV. " " " 14 y 17 a 200 "
..... CV. " " " 18 y 21 a 400 "
..... CV. " " " 22 y 25 a 700 "
..... CV. " de 26 en adelante 1.000 "
10 % Recargo prorroga.....
Multa.....
SUMA.....
Bonificaciones (artículo 35 E).....
<u>TOTAL A INGRESAR</u>	

Para el ingreso de la expresada cantidad utilizo el medio de pago que indico al margen.

de de

El Declarante.

INGRESO EN ENTIDADES BANCARIAS

HEMOS RECIBIDO POR CUENTA DE LA EXCMA
DIPUTACION FORAL DE ALAVA, EL IMPORTE TOTAL A
QUE ASCIENDE LA PRESENTE LIQUIDACION.

Vitoria, de de 19.....

R E C I B I
(Firma autorizada)

Sete de no. Entidad

INGRESO EN TESORERIA DE PROVINCIA	
CONTROL	CARTA DE PAGO

Victoria..... de de 19

Tome razon.

EL INTERVENTOR.

Me.....

EL TESORERO.

CAPITULO XVIII

LOS IMPUESTOS ESPECIALES

1.- CONCEPTO.

El Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por la Excm. Diputación Foral de Alava en sesión celebrada con fecha 30 de Septiembre de 1975, regula dos Impuestos Especiales, el - Impuesto sobre la Cerveza y Bebidas Refrescantes y el Impuesto sobre el Uso del Teléfono.

Como normas comunes a ambos tributos, la Disposición Adicional 1ª establece que en todo lo relativo a exacción, gestión, - inspección, infracciones y sanciones se aplican con carácter supletorio las normas establecidas en el Reglamento del IGTE de - Alava.

El Reglamento de los Impuestos Especiales entrará en vigor el día 1 de enero de 1976 (Disposición Final) y dejará derogadas cuantas disposiciones y acuerdos anteriores a dicha fecha, se - opongán al mismo (Disposición Adicional 2ª).

El Impuesto sobre la cerveza y bebidas refrescantes es un - Impuesto encabezado revisable quinquenalmente y el Impuesto so--bre el Uso del Teléfono es un impuesto concertado en forma de - gestión administrativa.

2.- IMPUESTO SOBRE LA CERVEZA Y BEBIDAS REFRESCANTES.

2.1.- HECHO IMPONIBLE (1).

A) Actos sujetos:

El art. 1 del Reglamento establece que están sujetos al Im-

(1). El hecho imponible reproduce literalmente lo dispuesto en - los arts. 29 y 30 del TR de 2 de marzo de 1967 que regula - los Impuestos especiales en el territorio común.

puesto, los siguientes hechos imponible^s realizados en Alava:

- la fabricación de cerveza y sus substitutivos.
- la elaboración de jarabes y bebidas refrescantes, entendiéndose que estos productos estan elaborados cuando queden dispuestos para el consumo.

B) Actos no sujetos:

No estan sujetos al Impuesto (art. 2 del Reglamento):

- los jarabes simples.
- las aguas minerales y las simplemente gaseadas con anhídrido carbónico.

B) Actos exentos:

Se hallan exentos del Impuesto (art. 3 del Reglamento):

- los jarabes medicinales de empleo exclusivamente terapéutico, así como los elaborados y empleados en la economía doméstica.
- las bebidas refrescantes cuyo precio de venta en origen no sea superior a 3 pts. el litro.
- las bebidas refrescantes elaboradas con frutas naturales en cafés, bares y establecimientos similares abiertos al público para consumo exclusivo en dichos locales.

El Impuesto sobre la producción de cerveza se devenga en el momento de la salida de los depósitos de guarda de la fábrica y el Impuesto sobre los jarabes y bebidas refrescantes, en el momento de su venta o entrega (art. 7 del Reglamento) (1).

2.2.- SUJETOS PASIVOS (2).

Estan obligados al pago en calidad de contribuyentes (art.

(1). Véase el art. 34 del TR citado.

(2). Véase el art. 31.1 del TR. En el régimen común, el art. 31.2 del TR contempla la figura del responsable, cosa que no ocurre en el régimen especial alavés.

4 del Reglamento):

- los fabricantes de cerveza y de las bebidas sustitutivas - de ésta.
- los elaboradores de jarabe y bebidas refrescantes.

2.3.- BASE IMPONIBLE.

La BI del Impuesto estará constituida (art. 5 del Reglamento) (1):

- a) En la producción de cerveza y sus sustitutivos, por el volumen del producto acabado.
- b) En la elaboración de jarabes y bebidas refrescantes, por el precio de venta en origen teniendo en cuenta las siguientes reglas (2):
 - la BI debe determinarse sin tener en cuenta el importe de los envases, ni de las cajas en que éstas se acondicionan, ya que normalmente, tanto unos como otros, se consideran propiedad del fabricante, debiendo expresarse en la factura o nota de entrega al detallista que el importe exigido por los mismos se hace en calidad de depósito, reintegrable a la devolución de las referidas cajas y envases.
 - cuando la venta no se realice a pié de fábrica o almacén de producción, sino como es normal en destino, puesta la mercancía en establecimientos de consumo, el importe correspondiente a transporte, distribución y recogida de envases (servicios) debe consignarse separadamente, ya que la BI esté constituida exclusivamente por el precio de origen.

Cuando debido a las relaciones existentes entre las personas que intervengan en la elaboración y distribución de los jarabes y bebidas refrescantes, se realicen las ventas o entregas sin con-

(1). Los apartados a) y b) los reproduce textualmente el art. 32 del TR.

(2). Reglas que no se recogen en el art. 32 del TR.

traprestación, o por un precio notoriamente inferior al normal en el mercado, la Oficina Gestora del Impuesto o Inspección de Tributos podrá proponer al contribuyente la base que deba prevalecer, y de no haber conformidad, su determinación se efectuará por el Jurado de Estimación de Alava (1).

2.4.- CUOTA TRIBUTARIA.

El art. 6 del Reglamento establece que el Impuesto se exigirá conforme a los siguientes tipos, que ya incluyen el Arbitrio Provincial (2):

- cerveza y sustitutivos, a 158 ptas. por hectólitro.
- jarabes y bebidas refrescantes, a 17,50%, exceptuando los elaborados con mosto de uva concentrado como único edulcorante, en cuyo caso el tipo será del 9,50%.

3.- IMPUESTO SOBRE EL USO DEL TELEFONO.

3.1.- HECHO IMPONIBLE.

El art. 8 del Reglamento establece que está sujeta al Impuesto sobre el Uso del Teléfono la utilización de toda clase de servicios telefónicos urbanos e interurbanos (3), devengándose el Impuesto en el momento de la facturación por las empresas del importe de sus respectivos servicios (art. 12 del Reglamento)(4).

-
- (1). En idénticos términos se redacta el art. 32.2 del TR, que lógicamente no alude al Jurado de Estimación de Alava, sino al Jurado Tributario.
 - (2). En régimen común:
 - cerveza y sustitutivos a 158 pts. por hectólitro; 150 tipo (art. 33) + 8 pts. Arbitrio Provincial (art. 52).
 - jarabes y bebidas refrescantes a 17,50%, 16% tipo (art. 33) + 1,50% A.P. (art. 52).
 - los elaborados con mosto de uva concentrado como único edulcorante, 9,50%; 8% tipo (art. 33) + 1,50% A.P. (art. 52)
 - (3). Véase el art. 43 del TR de 2 de marzo de 1967, que regula los Impuestos Especiales en territorio común.
 - (4). Véase el art. 47 del TR citado, que reproduce literalmente lo dicho en el art. 12 del Reglamento.

3.2.- SUJETOS PASIVOS (1):

Según el art. 9 del Reglamento tenemos un sujeto pasivo - contribuyente y otro sustituto:

- a) Son contribuyentes, los usuarios del servicio telefónico.
- b) Son sustitutos del contribuyente las empresas que prestan los servicios telefónicos.

3.3.- BASE IMPONIBLE.

La BI estará constituida por el importe total abonado por los usuarios en concepto de cuotas y sobretasas, incluido el alquiler por instalación de aparato en lugares frecuentados por el público y excluidas las cantidades abonadas en concepto de instalación o traslado de aparatos, construcción de líneas de extraradio y cualquier clase de fianzas establecidas con el carácter de reintegrables (2).

3.4.- CUOTA TRIBUTARIA.

El tipo de gravamen es del 22%, y el importe de las cuotas del Impuesto podrá ser repercutido por las empresas, sobre los abonados o usuarios del servicio telefónico (arts. 11 y 13 del Reglamento) (3).

(1). En idéntico sentido se pronuncia el art. 44 del TR.

(2). De igual forma se redacta el art. 45 del TR.

(3). Véanse los arts. 46 y 48 del TR, que ponen idéntico tipo de gravamen y permiten idéntica repercusión.

CAPITULO XIX

IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

1.- LA RETENCION DE ESTE IMPUESTO DENTRO DEL CONCIERTO.

El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas es un Impuesto concertado en forma de gestión administrativa, y por lo tanto se le aplican las Tarifas y normas que rigen en el territorio común.

El art. 14 del texto del Concierto Económico con Alava de - 29 de febrero de 1952 aludió a este Impuesto (por aquel entonces se le llamaba Contribución sobre la Renta) diciendo que sería - exigido por la Diputación a todas las personas que ostentasen la vecindad alavesa, conforme a lo dispuesto en el art. 14 del Código Civil (1), aplicando aquella las normas fijadas por el Estado para el territorio común.

Una vez que se estabilizara el rendimiento del Impuesto, de modo que pudiera fijarse con las normales garantías de exactitud - y permanencia, el Gobierno determinaría la forma de hacerlos efectivos, a petición de la Diputación. Es decir, que el Estado tiene la facultad de decidir si este Impuesto pasa o no a la categoría de impuesto encabezado, previa petición de la Diputación Foral alavesa.

El Estado tiene otra facultad que le concede también el art. 14 del Concierto y es la de realizar cerca de los contribuyentes las inspecciones que juzgue oportunas, así como la de establecer

(1). El art. 14 del Concierto alude, realmente, al artículo 15 - del C.C. pero después de la reforma del Título Preliminar de dicho Código de fecha 31 de marzo de 1974, se trata del art. 14, y por eso nosotros nos referimos ya a él.

Sobre la forma de adquirir la vecindad civil alavesa véase lo dicho en el apartado 1 del capítulo XIV.

las intervenciones o inspecciones de carácter permanente a que alude el art. 80 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, cuando dice que "el Ministerio de Hacienda podrá inspeccionar la producción, venta y circulación de los productos gravados por los Impuestos a que se refiere el art. 72 (se refiere a determinados impuestos indirectos que gravan el consumo interior de España), quedando facultado para instaurar por cuenta de la Hacienda en los Centros de producción y puntos estratégicos de la economía nacional inspecciones e intervenciones permanentes".

También procede con respecto a este Impuesto una facultad recaudatoria para el Estado que se desprende del art. 21 del Concierto donde se indica que la Diputación debe ingresar en la Delegación de Hacienda de Alava las cantidades que a su vez ella recaude por tales conceptos. Esto supone que el Estado disfruta en un segundo estadio, de las mismas facultades que ha disfrutado la Diputación en un primer momento, ya que primero ésta recauda y luego recauda aquel lo cobrado por la Diputación.

Por último, el art. 15 del Concierto establece la obligación para la Diputación de Alava de colaborar en la formación y conservación del registro de Rentas y Patrimonios, aportando los datos que requiera la Dirección General de Contribución sobre la Renta, que hoy es la Dirección General de Tributos.

Esta es la toda la regulación que el Concierto de 1952 hace del IGRPF. Sin embargo, aparece posteriormente el Decreto 2.898/1967, de 27 de noviembre, por el que se introducen determinadas modificaciones en el 29 de febrero de 1952, aprobatorio del Concierto Económico; y tanto en su Exposición de Motivos como en su art. 6 alude a este Impuesto.

En la Exposición de Motivos se encomienda a la Diputación Foral alavesa la exacción de este Impuesto en régimen de gestión administrativa, en relación con las personas naturales que conforme al art. 14 del C.C. ostenten la vecindad alavesa y la inspección del mismo cerca de los contribuyentes, pero coordinando sus actuaciones a través de la Inspección Regional de este Impuesto, con sujeción a sus normas reguladoras vigentes.

El art. 6 del referido Decreto, por su parte, dispone que la exacción de este Impuesto se lleve a efecto mediante la aplica--

ción de las normas legales y tipos de gravamen establecidos por el Estado, vigentes en cada momento en territorio común, que la gestión del mismo en cuanto a plazos, forma y condiciones, se ajustará a lo dispuesto en el Decreto de 29 de febrero respecto de los Impuestos concertados en régimen de mera gestión.

Estas normas las recoge el art. 21 del Decreto en cuestión y consisten en que las cantidades que recaude la Diputación deben ingresarse semestralmente en la Delegación de Hacienda de Alava, previa deducción de un 5% en concepto de premio de administración y cobranza. Asimismo, la Diputación remitirá a la Delegación de Hacienda, dentro del año siguiente a la fecha de presentación de las declaraciones relativas al Impuesto, o de la iniciación de los expedientes incoados a consecuencia de su acción investigadora, copia literal de cuantos documentos le hayan servido de base para practicar las comprobaciones y liquidaciones correspondientes.

Por último, el art. 6 del Decreto de noviembre de 1967 expone que las funciones de inspección que la Administración del Estado considere oportuno realizar cerca de los contribuyentes alavés, se dispondrá por la Inspección Regional del Impuesto con sujeción a sus normas reguladoras vigentes.

JOAQUIN SOTO GUINDA (1) critica esta situación alavesa cuando dice que "en Alava basta con tener la vecindad foral alavesa - para desentenderse el Estado de la exigencia del Impuesto General, por lo que este hecho, incomprensible a todas luces en el caso de personas en absoluto residentes en Alava, debe solucionarse con urgencia por medio de la Ley, impidiendo así que una provincia de un país goce de autonomía superior incluso a la aplicable a otros países, ya que se grava a los extranjeros en España, o en otro país, en función, no de su nacionalidad sino de su residencia".

SOTO GUINDA pone el acento en cómo, por la remisión que el Concierto hace al Código Civil, un alavés por opción, es decir, - el nacido fuera de Alava de padre alavés, que desee someterse al Derecho Foral, puede tributar por el IGRPF según las normas del -

(1). SOTO GUINDA, Joaquín: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España y en el Mercado Común" en H.P.E. núm. 6/7, Madrid, 1970, pág. 143.

régimen especial tributario sin necesidad de haber residido nunca en la provincia concertada. Esto supone que personas totalmente ajenas a Alava por los lazos físicos que da una residencia continuada se puedan acoger a un régimen de privilegio como es el Concierto.

GOTA LOSADA (1), por su parte, entiende que el régimen de Alava significa que el Estado atribuye la competencia para la Gestión del IGRPF, no a un organismo periférico de la Administración del Estado, sino a una Entidad Local que es la Diputación alavesa. Según este planteamiento, GOTA llega a la conclusión de que no nos encontramos ante normas de aplicación especial del Impuesto, sino sencillamente ante normas que regulan la competencia y atribuciones de la Administración del Estado y de la Diputación.

En realidad, lo importante es dejar perfectamente establecido que las consecuencias de índole práctica que presenta el IGRPF no tienen prácticamente ninguna importancia, puesto que el art.-6.2 del Decreto 2899/1967, de 27 de noviembre, determina que la exacción de dicho Impuesto se llevará a cabo en Alava mediante la aplicación de las normas legales y tipos de gravamen establecidos por el Estado y vigentes en territorio común. Desde este punto de vista, las palabras de GOTA LOSADA son correctas: en la práctica no hay diferencias entre tributar por el Concierto o por el régimen común.

Por lo que respecta a los contribuyentes que no tienen la vecindad alavesa, presentaran sus declaraciones en la Delegación de Hacienda de Alava mientras que los que poseen tal vecindad presentan las suyas en la Diputación.

(1). GOTA LOSADA, Alfonso: "Tratado del Impuesto sobre la Renta" Tomo I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pág. 559.

CAPITULO XX

EL REGIMEN FISCAL DE NAVARRA

1.- FACULTADES DE LA DIPUTACION NAVARRA.

Una de las innovaciones que presenta el Convenio Económico de 1969 es que empieza su articulado describiendo cuáles son los principios generales que van a regir en el mismo, cosa que no - ocurría con los Convenios anteriores, donde se empezaba por esta blecer el importe de la aportación que Navarra debía entregar al Estado.

Según esto, la Disposición única del Título Preliminar del - Convenio dice que "Navarra tendrá amplias facultades para mante- ner y establecer en la provincia el régimen tributario que esti- me procedente siempre que no se oponga a los pactos internaciona- les, al presente Convenio o a las contribuciones, rentas o im-
puestos propios del Estado".

DEL BURGO (1) pretende ver en esta Disposición única del - Convenio el carácter originario del poder tributario que tiene - Navarra. El referido autor se fundamenta para afirmar su tesis - en el hecho de que "mantener" quiere decir conservar una cosa en su ser o no variarla de estado, lo que, según él, indica que en Navarra hay un sistema tributario preexistente al propio Convenio e independiente del mismo.

DEL BURGO, al igual que JOSE JAVIER NAGORE (2) y AIZPUN-TUE-
RO (3) sostienen la llamada tesis pactista, ya que para estos -

-
- (1). DEL BURGO, Jaime Ignacio: "Régimen Fiscal de Navarra" Edito rial Aranzadi, Pamplona, 1972, pág. 49.
 - (2). NAGORE, José Javier: "Los Fueros de Navarra" en la Revista "Nuestro Tiempo" marzo-abril 1964, año XI, vol. XX.
 - (3). AIZPUN-TUERO, R.: "El Convenio Económico" Curso de Derecho Foral Navarro, Tomo II (Derecho Público).

autores Navarra disfruta de un Convenio Económico por ser un ente dotado de poder tributario originario, como residuo de su antigua soberanía. Por todo ello, Navarra contribuye al sostenimiento de las cargas públicas a través de un acuerdo que realiza con el Estado, de tal forma que el Convenio Económico no es otra cosa que un pacto entre el Estado y la Diputación Foral.

Para el primero de los autores citados, DEL BURGO, el poder tributario constituye uno de los atributos de Navarra como reino "de por sí" (1) y no tiene nada que ver con la Ley de 16 de agosto de 1841 (véase el apartado 6.3 del Capítulo I). Por esta ley, a la que los defensores de la teoría pactista llaman "Pacto-ley", se reguló, según DEL BURGO, la integración jurídica de Navarra en el Estado unitario español, perdiendo aquella numerosas facultades políticas, pero conservando intactas otras, como es por ejemplo, su poder tributario.

Por tanto, el citado autor navarro (2) llega a la conclusión de que la ley de 16 de agosto de 1841 es un acuerdo bilateral, un pacto, entre el Estado y Navarra por el que se fundó una relación permanente de vida entre ésta última y el resto de la comunidad española, que no se puede modificar sin el consentimiento de Navarra: la citada ley de 1841 no es otra cosa que la auténtica Constitución actual de Navarra (3).

JOSE JAVIER NAGORE entiende también que el carácter paccionado de los Convenios Económicos es evidente, desde el momento en que para cualquier modificación de los mismos es necesaria la aprobación de la Diputación de Navarra. Los puntos esenciales de todo Convenio son para NAGORE (4):

-
- (1). DEL BURGO, Jaime Ignacio: "Aspectos jurídicos del régimen - fiscal de Navarra", en H.P.E. núm. 13, Madrid, 1971, pág. - 135.
 - (2). Nació en Pamplona el 31 de julio de 1942.
 - (3). DEL BURGO, Jaime Ignacio: "Origen y fundamento del régimen foral de Navarra", Editorial Arenzadi, Pamplona, 1968, pág. 526.
 - (4). Vid. ob. cit. pág. 484.

- su régimen paccionado.
- el cupo único invariable unilateralmente.
- el mantenimiento de la soberanía tributaria de la Diputación, coordinándola con la del Estado en los impuestos y contribuciones cuya acción haya de traspasar los límites del territorio navarro.
- el mantenimiento de las facultades de dicha Diputación para administrar y cobrar los impuestos que haya que exaccionar en Navarra.

Es decir, que no solamente reconoce el carácter de pacto entre el Estado y la Diputación provincial, sino que además manifiesta el carácter originario del poder tributario de la Diputación de Navarra, en cuanto afirma que ésta tiene soberanía tributaria.

Por su parte, AIZPUN TUERO (1) indica también la naturaleza pactada de los Convenios, cuando dice que se trata de un pacto entre dos autoridades fiscales, entre dos competencias. Navarra conserva su soberanía tanto en lo que se refiere a los ingresos como a los gastos públicos, regulando estas dos partidas a través de su propio Presupuesto. Según dicho autor, el Convenio rige, - pues, las relaciones entre el Estado y la Diputación y una vez sancionado por ambas partes, obliga por igual a los súbditos fiscales de uno y otro territorio; al mismo tiempo, dichas relaciones se regulan por dos clases de estipulaciones:

- por un lado, las que señalan las cantidades que Navarra debe entregar al Estado
- y por otro, las establecidas para armonizar el régimen general del Estado con el especial de Navarra.

Termina su exposición diciendo que los Convenios contienen, según lo expuesto, normas de derecho interregional, que por la forma de su establecimiento, y por su contenido son análogas a los Convenios internacionales sobre la materia.

(1). Vid. ob. cit. pág. 17 y ss.

Sin embargo, hay opiniones muy autorizadas que discrepan de estas teorías pactistas. Por ejemplo, el profesor ENTERRIA (1) - analiza si la Ley de 16 de agosto de 1841 tiene carácter de ley paccionada, es decir, de un pacto entre el Estado y Navarra. Para los foralistas navarros dicha ley fué un pacto de Derecho Internacional desde el momento en que sanciona el Convenio de Vergara que no puede ser alterado unilateralmente.

ENTERRIA, por su parte, entiende que la ley de 1841 difícilmente puede encuadrarse dentro del Derecho Internacional desde el momento en que las relaciones que regula son las existentes entre los beligerantes de una guerra civil, y por lo tanto, interna, y se muestra contrario a la existencia de la categoría de las leyes paccionadas por las siguientes razones:

- el pacto requiere un sujeto que pacte y el poder legislativo no está personalizado ni es un órgano de ningún sujeto místico-transpersonal a quien se llamaría Estado.
- el poder legislativo es la expresión de la comunidad del pueblo, y la libertad del pueblo para ir confirmando abierta y originariamente su futuro no puede ser jurídicamente alienada ni, por tanto, pactada con nadie.

Esto significa, y estamos plenamente de acuerdo con GARCIA DE ENTERRIA, que las leyes paccionadas no existen y, por ello, el - Convenio de Vergara, así como la Ley de 16 de agosto de 1841 que lo sanciona, no pueden tener tal carácter. El poder legislativo - no ha quedado afectado por el Convenio de Vergara y sigue siendo formalmente libre en esta materia, aunque su libertad debe ser - prudentemente ejercida (2).

Por lo que respecta al tema del poder tributario que ostenta Navarra también hay autores que discrepan con los foralistas navarros, y entienden que el poder tributario de esta provincia no es originario sino derivado. Así, tenemos al profesor SAINZ DE BUJANDA (3) para quien tanto la evolución histórica como las leyes fun

-
- (1). EDUARDO GARCIA DE ENTERRIA y TOMAS RAMON FERNANDEZ: "Curso - de Derecho Administrativo, Tomo I" Civitas-Revista de Occidente, Madrid, 1974, pág. 102 y ss.
- (2). Vid. GARCIA DE ENTERRIA, ob. cit. pág. 104.
- (3). SAINZ DE BUJANDA, Fernando: "Notas de Derecho Financiero" Tomo I. vol. II. Madrid, 1968, pág. 13.

damentales muestran que la Diputación Navarra es un ente dotado de poder tributario derivado, que le ha sido otorgado por el propio Estado, pudiendo éste, por tanto, suspenderlo, modificarlo o derogarlo arbitrariamente.

SAINZ DE BUJANDA pone el acento en como las leyes fundamentales solo conceden poder financiero originario al Estado y en que, además, en un Concierto Económico lo que se está concertando realmente es el cupo contributivo global de las provincias - que gozan de este régimen tributario especial y no el poder tributario.

También indica el mencionado profesor como este planteamiento es perfectamente acorde con la LGT, cuya Exposición de Motivos, distingue entre el Estado, las Corporaciones Locales y las provincias que tienen regímenes fiscales especiales, consistiendo la diferencia entre las dos últimas en que, aún tratándose en ambos casos de entes dotados de poder tributario derivado, las facultades impositivas de las Diputaciones forales se subrogan a las del Estado, mientras que las de los demás entes locales se superponen a éstas.

En resumen, que al no reconocerse en las leyes fundamentales facultades financieras a ningún otro ente público que no sea el propio Estado, las provincias y los municipios solo pueden ejercitar las facultades que el Estado les otorga por vía legislativa. Una vez que las leyes ordinarias reconocen y delimitan el poder de las entes locales, quiere decirse que tal poder deriva del poder financiero estatal y a él ha de quedar sometido.

Del mismo parecer es MATIAS CORTES (1) y también VICENTE - ARCHE (2). Este último nos explica como en sus orígenes no se aplicaba en Navarra el sistema tributario estatal y como a partir de la Ley de 21 de julio de 1876 y la de Presupuestos de 11 de julio de 1877, tanto Vascongadas como Navarra quedaron sujetos al sistema tributario del Estado, que era lo que exigía la constitución a todos los españoles. Sin embargo, el Gobierno, en uso de las auto

(1). CORTES DOMINGUEZ, Matias: "Ordenamiento Tributario Español". Editorial TECNOS, Madrid, 1968, págs. 60 y ss.

(2). VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando: "Hacienda Pública y Administración Pública" en HFE. núm. 26, Madrid, 1974, pág. 121.

rizaciones y facultades extraordinarias y discrecionales que las leyes le otorgaron, articuló el deber de contribuir de esas provincias al sostenimiento de los gastos públicos del Estado, a través del sistema de Concierto con las respectivas Diputaciones.

Al mismo tiempo VICENTE-ARCHE reconoce que la facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado, como dice el art. 2 de la LGT, y que no puede ser compartida con unas Corporaciones Locales, porque esta situación equivaldría a una delegación o cesión de la soberanía del Estado en materia tributaria que la Constitución prohíbe (1).

Volviendo de nuevo al texto del Convenio de 1969 diremos que las facultades que corresponde a Navarra y que se desprenden del Convenio son las mismas que tiene el Estado en materia tributaria, puesto que el párrafo 3º de la Disposición única del Título Preliminar dice que "se reconocen a la Diputación, para la fiscalización y exacción de los tributos establecidos por ella, las mismas facultades que asisten a la Hacienda Pública, pero limitándose estas atribuciones a su propio territorio".

Es decir que se reconocen a la Diputación dos tipos de facultades (2):

- facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente (párrafo 1º de la Disposición única del Título Preliminar del Convenio).
- facultades para fiscalizar y exaccionar dentro de su propio territorio los tributos por ella establecidos (párrafo 3º de dicha Disposición).

Las primeras de dichas facultades tienen los siguientes límites, que establece el Convenio de 1969:

-
- (1). Véase el art. 2-1 de la Ley Orgánica del Estado, de 10 de enero de 1967.
- (2). Recordemos que según la Ley 42 de la Compilación o Fuero Nuevo de Navarra, aprobado por la Ley 1/1973, de 1 de marzo (BOE. de 7 de marzo de 1973) la Diputación es una persona jurídica de Derecho Público, plena y autónoma, que puede otorgar o reconocer personalidad jurídica como Corporación, asociación o fundación a cualesquiera instituciones o servicios que radiquen en Navarra, creados o reconocidos por la misma Diputación.

- los pactos internacionales.
- las normas del propio Convenio.
- las contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado.

Por lo que respecta a la primera de las limitaciones, los pactos internacionales, se está aplicando al régimen fiscal navarro la misma limitación que existe en el régimen común, ya que - el art. 13 de la LGT, establece que el Estado no puede excederse en el ejercicio de su poder tributario más allá de los límites - que le marcan las cláusulas de naturaleza tributaria que se contienen en los tratados internacionales una vez que han sido ratificados.

En cuanto a la limitación que suponen las normas del propio Convenio, se trata de un supuesto tan claro que no merece mayores comentarios por lo que vamos a centrar nuestra atención en el último de los límites que señala el texto del Convenio, el hecho de que el régimen tributario navarro no puede oponerse a las contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado.

DEL BURGO (1) dice que esta expresión se presta a confusión. Por una parte, puede entenderse en el sentido de que el - régimen navarro no debe contradecir los principios que informan la política fiscal del Estado concretados en cada una de sus exacciones, y por otra parte, parece que el Convenio está señalando - la imposibilidad de que la Diputación pueda tratar de regular y - exigir aquellos impuestos, rentas o contribuciones que el Convenio atribuye a la Hacienda del Estado y que rigen en territorio foral.

Ambas posibilidades son desechadas por el citado autor, la primera por innecesaria, ya que no era preciso establecer dicha limitación desde el momento en que la idea de armonizar el régimen fiscal del Estado con el peculiar de Navarra, preside toda - la normativa del Convenio, y la segunda, por innecesaria también, ya que el Convenio determina cuáles son los conceptos reservados de modo expreso al Estado, y el respeto a sus normas es una limitación esencial de Navarra que no necesita, por tanto, volverse a recalcar.

(1). Vid. "Régimen fiscal....." pág. 52.

La justificación que DEL BURGO ve a la expresión que venimos analizando es la de que se ha conservado por la fuerza de la inercia desde 1927, ya que aparece por primera vez en el Convenio de ese año, y entiende que la misma tiene poca importancia.

Pese a esta apreciación de DEL BURGO, entendemos que la limitación que suponen las contribuciones, rentas e impuestos propias del Estado, es algo más que la fuerza de una "inercia histórica" y que tiene un verdadero sentido. Ese sentido creemos que es el segundo que apuntaba DEL BURGO: la obligación que tiene Navarra de no regular y exigir los conceptos tributarios que corresponden al Estado y que rigen en territorio foral.

Es cierto lo que apuntaba el autor navarro, cuando decía que el precepto era innecesario puesto que de forma expresa están recogidos tales conceptos en el texto del Convenio, y se sobreentiende que Navarra, como parte obligada a cumplir dicho Convenio, los va a respetar. Pero el hecho de que las cosas se sobreentiendan no es óbice para que éstas se recalquen de forma que no deje lugar a dudas, y es, probablemente, éste el sentido que se le ha querido dar a la expresión "las contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado".

Para hacernos una idea de cuáles son exactamente las facultades de que goza la Diputación Foral de Navarra puede servir de ejemplo un incidente poco conocido y que fué el siguiente: "La Contribución General sobre la Renta fué creada por Ley de 20 de diciembre de 1932 y no estaba, como es lógico, recogida en el Convenio de 1927. A la hora de encajar este impuesto dentro del régimen tributario de Navarra, el Ministerio de Hacienda intentó que fuera el propio Estado quién lo aplicase en dicho territorio, a lo que se opuso la Diputación navarra.

Sin embargo, y para evitar que se la pudiera acusar de falta de colaboración con los objetivos de la política nacional, la Diputación decidió establecer dicha Contribución como un impuesto plenamente foral, y así lo hizo mediante los Acuerdos de 30 de marzo, 8 de noviembre y 13 de noviembre de 1935.

El Gobierno entendió que Navarra se había excedido en sus atribuciones y promulgó la Orden Ministerial de 10 de enero de 1936, por la cual ordenaba que aquella informase acerca de los

fundamentos legales en que se había apoyado para obrar como lo hizo.

Navarra argumentó que se hallaba facultada para establecer libremente su sistema tributario (1) sin que el Estado tuviese reservada la atribución de exigir otros impuestos que los expresamente determinados en el Convenio de 1927, entendiéndose comprendidos todos los demás en el cupo contributivo establecido.

El Ministerio de Hacienda, oídas estas argumentaciones publicó la Orden Ministerial de 17 de julio de 1936, en la que declaraba que la Diputación carecía de facultades para la imposición y cobranza de una contribución provincial sobre la Renta y ordenaba la vigencia del correspondiente impuesto estatal, lo que demuestra que no le convencieron las razones esgrimidas por la Diputación de Navarra.

DEL BURGO (2) se pregunta qué hubiera pasado de haber continuado el Gobierno republicado, pero se trata de una pregunta que no puede responderse. Lo cierto es que la referida Orden de 17 de julio se publicó en el Boletín Oficial de Navarra el día 20 de julio de 1936, es decir, al día siguiente del Alzamiento Nacional en Pamplona, y por tanto, tuvo plena validez.

La Diputación, no estando conforme con lo dispuesto por el Gobierno, reafirmó por un Acuerdo de 19 de julio de 1936 que "Navarra tenía derecho a establecer y cobrar la Contribución sobre la Renta como cualquier otra que considerase oportuno implantar en la provincia, haciendo uso de la plena libertad que para establecer el sistema tributario de la misma le reconocen la Ley Faccionada de 16 de agosto de 1841 y el Convenio de 15 de agosto de 1927".

Pese a todo, prevaleció el criterio del Estado y a través de este criterio podemos hacernos una idea del contenido que para el mismo tienen las facultades tributarias de Navarra.

(1). Navarra aludía al régimen jurídico-económico establecido por la ley de 1841, ratificada por el Convenio de 15 de agosto de 1927, que fue declarada Ley de la República el 9 de septiembre de 1931.

(2). DEL BURGO, Jaime Ignacio: "El Fuero: pasado, presente y futuro" FUNSA, Pamplona, 1975, pág. 127.

2.- FACULTADES DEL ESTADO.

El número 2º de la Disposición única del Convenio de 1969, se refiere a las facultades que tiene encomendadas el Estado, - cuando dice que "en todo caso, queda siempre a salvo la Alta Inspección de la Administración del Estado, conducente al cumplimiento de sus fines propios y a los de este Convenio" (1).

Con esta expresión el Estado ha querido dejar a salvo el - principio de soberanía nacional cosa a la que, por otra parte, nunca ha planteado graves problemas la Diputación de Navarra. - Aparte de ésto, la forma en que la Administración del Estado podría llevar a efecto sus facultades de Alta Inspección plantea - un problema, desde el momento en que el único órgano facultado - para arbitrar todas las discrepancias que surjan entre el Estado y la Diputación es la Junta Arbitral, de la que ya hemos hablado (véase el apartado 2 del capítulo V).

Mirando así el problema, resulta que a la Alta Inspección - del Estado no le corresponden facultades decisorias, sino que - únicamente estaría facultada para promover la intervención de - la Junta Arbitral y plantear sus alegaciones ante ella. Precisamente por ésto, parece incongruente que esa Alta Inspección no - pueda intervenir en el procedimiento para el cual se la ha creado, que es, precisamente, velar por el cumplimiento de sus propios fines y de los del Convenio, puesto que en ese procedimiento ya hay un órgano establecido como el único con capacidad para actuar.

Al mismo tiempo, el Estado tiene el deber de colaborar con la Diputación, puesto que el párrafo 2º de la Disposición única del Título Preliminar del Convenio faculta a la Diputación de Navarra para recabar la cooperación de los funcionarios del Estado que ejerzan sus cargos en Navarra, en orden a la aplicación y administración del régimen tributario navarro, reclamándoles cuantos datos y auxilios juzguen necesarios al efecto.

(1). La expresión "Alta Inspección del Estado" apareció por primera vez en el Convenio de 1927 (Disposición quinta del art. 3) y se continua en el de 1941 (art. 4).

3.- IMPOSIBILIDAD DE ALTERAR UNILATERALMENTE EL CONVENIO.

El número 3º de la Disposición única del Convenio de 1969 establece que "las modificaciones totales o parciales del régimen establecido en el presente texto deberan hacerse, llegado el momento, por el procedimiento guardado para su adopción" y en el segundo párrafo de dicho número 3º, se añade que "el mismo procedimiento se seguirá para armonizar el citado régimen especial - con los nuevos impuestos que el Estado pueda establecer en el futuro".

Esta imposibilidad de que el Convenio pueda ser modificado por parte del Estado o de la Diputación de forma unilateral ya venía recogida en el Convenio de 1927 (Disposición General Sexta) y en el de 1941 (Disposición General Sexta), pero en el de 1969 se recogen dos modificaciones dignas de reseñar, que no son contempladas en los dos Convenios anteriores:

- la primera es que se puede modificar parcialmente el Convenio ("las modificaciones totales o PARCIALES....") sin necesidad de una nueva discusión de todo el contenido del mismo.
- la segunda alude al supuesto de que el Estado establezca nuevos impuestos durante el período de vigencia del Convenio. Estos nuevos impuestos deben armonizarse con el régimen del Convenio vigente, pero sin que exista la posibilidad de hacerlo unilateralmente; tal armonización debe ser bilateral, es decir, entre el Estado y la Diputación.

Todo ello lleva a las dos siguientes consecuencias que implanta el Convenio de 1969:

- a) se pueden resolver, mediante modificaciones parciales bilaterales, los problemas concretos que puedan plantearse sin necesidad de demorar su resolución hasta que lleguen a buen fin las negociaciones para su total revisión.
- b) también se garantiza que los nuevos tributos que establezca el Estado en el futuro no serán de aplicación en Navarra, sino medie la conformidad de la Diputación.

4.- LA ARMONIZACION FISCAL.

Ya solo nos resta hablar del número 4º de la Disposición - única de que consta el Título Preliminar del Convenio actualmente vigente con Navarra, según el cual todo el espíritu del mismo va encaminado a armonizar el régimen fiscal común con el especial de Navarra para lograr, mediante esa armonización, el logro de los criterios distributivos, sociales y económicos en que se inspira toda la política nacional española.

El hecho de que el Convenio aluda a la armonización fiscal significa el reconocimiento de que existen dos tipos de realidades, una el sistema común y otra las peculiaridades forales de - Navarra, que deben ser perfectamente engranadas para evitar posibles distorsiones que impidan la perfecta realización de los objetivos sociales, distributivos y económicos que presiden la actividad política del Estado español.

El profesor FUENTES QUINTANA (1) define la distorsión como "la existencia de una discriminación fiscal que altere las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones apreciables en las corrientes normales de - tráfico".

Para evitar que tales discriminaciones de origen fiscal lleguen a producirse, cosa que, por otra parte, es muy fácil que - ocurra al haber dos sistemas tributarios diferentes, se hace preciso armonizar dichos sistemas.

Ante este aspecto de la armonización fiscal se han levantado grandes polémicas. Por ejemplo, hay autores que, apoyándose - en las palabras del profesor BARRIERE (2) para el cual lo esencial de la armonización fiscal es que la reacción de los consumidores no sea diferente en virtud de razones de naturaleza fiscal, ven en Navarra un sistema privilegiado y productor de distorsiones en el sistema económico nacional.

(1). FUENTES QUINTANA, Enrique: "España ante la integración europea", Madrid, 1966.

(2). BARRIERE, A.: "L'influence de la croissance économique des états membres sur les problèmes d'harmonisation fiscale" - (Anexo E. del Rapport du Comité.... Informe Neumark) pág. 129.

Otra postura es la de los que, aun manteniéndose a favor de una descentralización administrativa, sostienen que el sistema tributario debe estar unificado por razones de eficacia y de reparto equitativo de las cargas públicas, es decir, para evitar distorsiones entre varios regímenes distintos. Lo que estos autores pregonan es una armonización político-administrativa junto a una uniformidad tributaria, entendiendo por uniformidad la existencia de unas normas tributarias únicas y de una sola organización financiera.

Sin entrar aquí a discutir la conveniencia o no, de un sistema descentralizado, lo que sí queremos dejar señalado es que, a la luz del Convenio de 1969, no se sigue un criterio de uniformidad tributaria, sino uno de armonización, lo cual implica la existencia y reconocimiento de unos ordenamientos diferentes que deben ir compaginados por el bienestar económico de todo el país.

5.- VIGENCIA Y DEROGACION DEL CONVENIO.

El art. 20 de la LGT dispone que las normas tributarias entraran en vigor con arreglo a lo dispuesto en el art. 2 del Código Civil (1) y serán aplicadas durante el plazo determinado o in definido previsto en la respectiva ley.

Por lo tanto, en lo que se refiere al comienzo de la obligatoriedad de la ley tenemos que remitirnos a lo dispuesto en el Código Civil, a tenor del cuál las leyes obligan a los veinte días de su publicación en el BOE. si en ellas no se dispone otra cosa.

En el caso del Convenio de 1969, fué publicado en el BOE de 20 de julio de 1969 (2) pero su entrada en vigor no se produce a los veinte días de publicado, sino en la fecha que dispone el párrafo 2º del artículo único del texto del Convenio y que es el 1 de agosto de 1969, fecha a su vez, en que queda derogada la ley de 8 de noviembre de 1941, es decir, el Convenio anterior.

-
- (1). El art. 20 de la LGT dice en su redacción primitiva "...en el art. 1 del Código Civil", sin embargo, dicho art. 1 se ha convertido en el art. 2 después de la modificación del Título Preliminar del Código Civil de 31 de mayo de 1972.
- (2). Existe una rectificación de errores en el BOE. de 18 de septiembre de 1969.

Por lo tanto, la vigencia del Convenio se inicia el 1 de agosto de 1969, y no a los veinte días de su publicación en el BOE como es lo usual.

Por lo que respecta al plazo de vigencia del Convenio, es decir, al momento en que el mismo deja de tener vigor, tenemos - que sujetarnos a las dos posibilidades que nos da el art. 20 de la LGT, según el cual puede ocurrir:

- que la propia ley se marque a sí misma un plazo determinado de vigencia. En este caso no hay problema alguno: cuando transcurra ese plazo, cesa la ley.
- que la ley no se marque a sí misma un plazo de vigencia. En este caso tendremos que atenernos a las normas generales de derogación.

El Convenio de 1969 se encuentra en este segundo caso, ya - que en contra de lo que ocurre con el Concierto con Alava, el de Navarra no se marca a sí mismo ningún plazo de vigencia. Esto supone que dejará de estar vigente cuando sea derogado, y tal derogación se producirá en el momento en que sea sustituido por otro nuevo, debido a que las circunstancias del momento aconsejen una nueva armonización entre la Diputación y el Estado en materia - tributaria.

También cabría una derogación en aquellos casos en que no - se llega a un acuerdo entre Navarra y el Estado para elaborar un nuevo Convenio. Si este supuesto, que aún no se ha producido nunca, llegara un día a plantearse, creemos que procedería una derogación del régimen especial tributario por parte del Estado, ya que éste está facultado para ello debido a que es el único ente dotado de poder financiero originario y solamente está ligado - con la Diputación navarra por un respeto y reconocimiento a una tradición que data de muy antiguo (1).

(1). Así se expresa GARCIA DE ENTERRIA, vid. ob. cit. pág. 104 y ALFONSO MANTERO SAINZ en su conferencia "Los pactos fiscales" pronunciada en la XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero, y publicada por la Editorial de Derecho Financiero en 1972, pág. 218.

6.- CONTENIDO DEL CONVENIO: LAS CLASES DE IMPUESTOS QUE ABARCA EL MISMO.

El Convenio de 1969, al significar la armonización entre - el régimen de Navarra y el general del Estado, debe adaptarse - en su planteamiento a la Reforma Tributaria que se implantó por la Ley de 11 de junio de 1964 (1).

A tenor de ésto, la clasificación de los impuestos que aparecen contemplados por el Convenio es la siguiente:

A) Impuestos directos (Título I del Convenio):

a) Impuestos a cuenta (capítulo I):

- Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (art. 1).
- Contribución Territorial Urbana (art. 2).
- Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (art. 3).
- Impuesto sobre las Rentas del Capital (art. 4).
- Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (art. 5) (2).

b) Impuestos generales (capítulos II, III y IV).

- Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 6).
- Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás - Entidades Jurídicas (art. 7 y 8) (3).
- Impuesto General sobre las Sucesiones (art. 9).

(1). BOE. de 13 de junio de 1964 y rectificación de errores en el BOE. de 7 de abril de 1965.

(2). Más conocido por el nombre abreviado de Impuesto Industrial.

(3). El art. 8 contempla el Gravamen Especial del 4%, que ha sido suprimido por el Decreto-Ley 2/1975, de 7 de abril (BOE. del 8 de abril de 1975).

B) Impuestos indirectos (Título II del Convenio).

- Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (capítulo I, art. 11).
- Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (capítulo II, art. 12).
- Impuesto sobre el Lujo (capítulo III, art. 13).
- Impuestos Especiales (cappítulo IV, art. 14).
- Impuesto sobre la gasolina supercarburante y sobre el petróleo y sus derivados (capítulo V, art. 15).

C) Tasas (capítulo VI).

- Tasas fiscales (art. 16).
- Canon de Compensación de Precios de Papel-prensa (art. 17) (1).

Como vemos, no se sigue aquí el mismo criterio para la provincia de Alava, donde los impuestos que contemplaba su Concierto se dividían en los tres grupos ya citados de: impuestos encabezados, concertados en forma de gestión administrativa y administrados y recaudados conforme al régimen común.

(1). El Decreto 2081/1971, de 23 de julio (BOE. de 18 de septiembre de 1971) dispuso la suspensión escalonada del Impuesto de Compensación de precios de papel prensa de fabricación nacional, que quedará suprimido a partir del 1 de enero de 1976. Además de esto, el Canon de Compensación para el papel destinado al uso de la prensa diaria se suprimió por Decreto 492/1971, de 25 de marzo (BOE. del 26 de marzo de 1971).

CAPITULO XXI

LOS IMPUESTOS A CUENTA EN EL REGIMEN TRIBUTARIO NAVARRO

1.- CONTRIBUCION TERRITORIAL RUSTICA Y PECUARIA.

Según el art. 1 del texto del Convenio de 1969 la regulación y exacción de este impuesto corresponde a la Diputación de Navarra en cuanto afecte a inmuebles y actividades agrícolas, forestales o mixtas sitas en territorio navarro.

Por el contrario, tributarán a la Administración del Estado, en lo referente a la Cuota Proporcional de esta Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas que radiquen en territorio común y navarro (caso que puede darse con frecuencia en los límites fronterizos de Navarra) por la parte correspondiente a territorio común - en cuanto reúnan en su conjunto los requisitos legales que originan el hecho imponible de dicha Cuota proporcional.

En este caso, la sujeción a la Cuota proporcional la determinará la Administración del Estado computando la parte de uno y otro territorio, para lo cual la Diputación deberá aportar todos los datos que sean necesarios al efecto. Sin embargo, la exacción del impuesto se atribuye al Estado y a la Diputación, fijándose - la BI de uno y otro en función de las superficies cultivadas y cabezas de ganado que tributen por Cuota fija al Estado o a la Diputación.

Por lo que respecta a la actividad ganadera independiente, - la Diputación de Navarra exaccionará la Cuota Bija de la C.T.R. y P., por aquel ganado que paste o se alimente exclusivamente en territorio navarro, mientras que el Estado lo hará cuando esta actividad ganadera independiente sea ejercida solamente en territorio común, cualquiera que sea la condición de la persona que ejerza - dicha actividad.

Esta regla es difícil aplicarla de forma tajante en el caso del ganado transhumante o transterminante, que, recordemos, forma parte también del concepto fiscal de actividad ganadera independiente. Debido a ello, el art. 1 del Convenio de 1969 establece que la CTR y P. de este ganado se exigirá en función del territorio en que se halle normalmente establecida la base del ganado, de tal forma que si dicha base se encuentra en territorio navarro la C.T.R. y P. será exigida por la Diputación Foral y en caso de que se encontrase en territorio común, la exigiría el Estado. Cuando no se pueda determinar claramente en qué territorio se encuentra normalmente la base del ganado, se presumirá que constituye tal base el domicilio del ganadero, presunción que es IURIS TANTUM, ya que admite prueba en contrario.

Cuando la C.T.R. y P. corresponde a la Diputación ésta aplica unas normas muy parecidas a las del territorio común, aplicando un tipo de gravamen del 18% (vigente desde 1966, en virtud del Acuerdo de 17 de diciembre de 1965) y pudiendo los Ayuntamientos establecer recargos con autorización de la Diputación.

2.- CONTRIBUCION TERRITORIAL URBANA.

La determinación de la competencia para regular este impuesto es muy sencilla, todos los inmuebles sujetos a la CTU que estén situados en territorio navarro tributan a la Diputación de Navarra, y así lo expone el art. 2 del Convenio cuando dice que "corresponde a la Diputación de Navarra la regulación y exacción, dentro de su territorio, de la C.T.U."

El tipo impositivo que viene aplicando la Diputación es del 18%, al igual que en la C.T.R. y P. y como recargos más usuales se exigen (1):

- un 0,90% en concepto de cobranza.
- un 3% en concepto de tasa por servicio de extinción de incendios.
- un 2% en concepto de tasa de vigilancia y alcantarillado.

(1). El tipo impositivo del 18% para la C.T.U. también data del Acuerdo de 17 de diciembre de 1965, al igual que ocurría con la C.T.R. y P., y es el tipo que sigue vigente en la actualidad.

3.- IMPUESTO SOBRE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL.

El art. 3 del texto del Convenio de 1969 se ocupa del IRTP y a tenor del mismo podemos hacer la siguiente clasificación:

A) Rendimientos que tributan a la Diputación de Navarra:

Contribuyen a la Diputación de Navarra los rendimientos procedentes del Trabajo personal que se obtengan en función de cargos que deben ejercerse y se ejerzan en territorio navarro y los que procedan de trabajos o servicios que en la misma se realicen.

El número 2º del art. 3 del Convenio amplía más esta clasificación diciendo que tributarán en todo caso a la Diputación de Navarra:

- los Registradores, Notarios y Corredores de Comercio que ejerzan su función pública en territorio navarro.
- los representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado, por su actividad específica en Navarra.
- los funcionarios de las Entidades Estatales Autónomas, con exclusión de los funcionarios del Estado que presten en ella sus servicios y de aquellos a los que en el futuro se les otorgue esta condición.

B) Rendimientos que tributan exclusivamente al Estado:

El número 3º del art. 3 del Convenio establece que los expendedores de Loterías tributarán exclusivamente al Estado y el número 7 añade que los artistas residentes en el extranjero también contribuirán a la Administración del Estado.

C) Rendimientos que puedan tributar a la Diputación de Navarra o al Estado:

Existen dos casos en los que las retribuciones percibidas por los contribuyentes pueden tributar o a la Diputación o al Estado.

En primer lugar, tenemos el caso de los funcionarios activos o pasivos del Estado o de la Diputación. Estos contribuyentes tributarán a la Administración que les satisfaga sus retribuciones -

(párrafo segundo del número 1º del art. 3 del Convenio). Según esto, cuando las retribuciones les sean satisfechas por el Estado contribuirán a éste y cuando lo sean por la Diputación, ésta será el sujeto activo del IRTP que corresponda satisfacer.

En segundo lugar, se trata del caso de los gastos de viajes y dietas que tributarán a la Administración del territorio a que corresponda exigir el IRTP por la retribución principal que perciban aquellas personas perceptoras de tales dietas o gastos de viaje (número 4º del art. 3 del Convenio).

D) Rendimientos que tributan en función del domicilio:

Existen algunas retribuciones sujetas al IRTP que tributan a la Administración del Estado o a la Diputación, en función de un criterio diferenciador basado en el concepto de domicilio. Estas retribuciones son las siguientes:

- a) los productores de Empresas de transportes que realicen su trabajo en ruta.:

En estos casos, se tributará a la Administración (estatal o provincial) donde tenga su domicilio la empresa de transportes, pero siempre que en él esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radique dicha gestión o dirección (número 5 del art. 3 del Convenio).

Como vemos se atiende no al domicilio social, sino al domicilio fiscal, ya que el domicilio fiscal coincidirá con el social cuando en éste último se encuentre centralizada la gestión administrativa y la gestión de los negocios. En el supuesto de que en el domicilio social no se diesen estas circunstancias, el domicilio fiscal no será el social, sino aquel en que radiquen dicha gestión o dirección.

- b) los rendimientos de la propiedad intelectual cuando el autor edite, venda y perciba directamente dichos rendimientos:

Estos rendimientos tributan a la Administración donde - tenga su domicilio el autor, o a la Administración del territorio en que tenga su domicilio la entidad o persona -

editora y vendedora (número 6 del art. 3 del Convenio).

Es decir, que no tributan a la Diputación de Navarra, -sine al Estado, los rendimientos de la propiedad intelectual cuando el autor que edita, vende y percibe directamente tales rendimientos se halle domiciliado en territorio común, aplicándose igual regla en los restantes casos, cuando la persona o entidad editora y vendedora tenga su domicilio en territorio común.

c) los artistas:

Según el número 7º del art. 3 del Convenio, los artistas tributarán al domicilio donde tengan su domicilio, pero -si más del 60% de sus actuaciones se realizan en el otro territorio, tributarán a este y si residen en el extranjero tributarán a la Administración del Estado, como ya hemos apuntado más arriba.

Esto significa que tributan al Estado y no a la Diputación Foral, las retribuciones de los artistas cuando estos tengan su domicilio en territorio común y siempre que sus actuaciones se realicen en dicho territorio, por lo menos en un 40%, y, por supuesto, siempre que residan en el extranjero.

d) las retribuciones de los Consejos de Administración, Agentes de Seguros y Comisionistas:

Estas remuneraciones especiales tributarán, a tenor de lo dispuesto en el número 8º del art. 3 del Convenio, a la Administración del territorio en que tenga su domicilio la entidad que satisface dichas retribuciones.

Sin embargo, cuando se trate de Entidades que tributen -por el Impuesto de Sociedades, al Estado y a la Diputación, la retribución de los contribuyentes mencionados se determinará para cada Administración aplicando la cifra relativa de negocios fijada para dicho Impuesto General (véase el apartado 7 del presente capítulo).

La Diputación exacciona este Impuesto, cuando es de su competencia, mediante las normas contenidas en el Reglamento aprobado por Acuerdo de 13 de febrero de 1970, que derogó el Reglamento de 21 de diciembre de 1928 y sus disposiciones complementarias en cuanto se refiere a la Tarifa 1ª de la Contribución de Utilidades y que tuvo una aplicación a partir del ejercicio 1970 y siguientes tal y como expone la Disposición Final 2ª del mismo.

Veamos cuáles son las directrices más fundamentales del Reglamento de 13 de febrero de 1970.

3.1.- SUJETOS PASIVOS.

El art. 5 del Reglamento Foral (en adelante R.F.) clasifica a los contribuyentes sujetos y las remuneraciones gravadas en los siguientes grupos:

a) Funcionarios, empleados y trabajadores en general, dividido en dos subgrupos:

- aquellos que tuviesen jornada normal.
- con jornada incompleta o anormal.

b) Profesionales.

c) Artistas.

d) Remuneraciones especiales

A) Funcionarios, empleados y trabajadores en general:

Dentro del grupo de funcionarios, empleados y trabajadores en general, se comprende a (art. 73 del RF):

- los Directores, Gerentes, Administradores, Delegados, Representantes y Empleados y Trabajadores de toda clase de Sociedades, Asociaciones, Cajas de Ahorro, Fundaciones, Corporaciones y Empresas particulares.
- los perceptores de pensiones o haberes de clases pasivas, - Catedráticos, Profesores o Maestros de Centros Docentes o - cualquier otro funcionario público que, establecidos en Na-

navarra perciban su retribución total o parcial, de Fondos de la Diputación, Ayuntamientos o Corporaciones Navarras, Asociaciones, Fundaciones o de cualquier otra clase de Empresa.

- los funcionarios de Entidades Estatales Autónomas, que presten sus servicios en Navarra, con exclusión de los Funcionarios del Estado que presten sus servicios en ellas y de aquellos a los que en el futuro se les otorgue esta condición.
- los socios de las Compañías Colectivas, de las de Responsabilidad Limitada, los socios colectivos de las Compañías Comanditarias y los de Comunidades de bienes y Sociedades irregulares o de hecho.
- los empresarios individuales sujetos a la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial, que trabajen en sus negocios y los gobiernen directamente sin intermediarios, por sus utilidades eventuales.
- los perceptores de cantidades para gastos de viaje, deducidos los de locomoción, cuando esten debidamente justificados.
- los perceptores de dietas.
- los perceptores de emolumentos de cualquier clase en recompensa de trabajos o servicios personales de índole análoga a las anteriores y que no figuren incluídos como profesionales, artistas o dentro de las remuneraciones especiales.
- los representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado, por su actividad específica en Navarra.

B) Profesionales:

Estan sujetos a tributar por este concepto, según el art. 85 del RF:

- los profesionales, titulados o no, que ejerciendo funciones públicas no perciban directamente haberes del Estado, Provincia, Municipio o Corporación de Derecho Público, y no deban ser gravados por la Administración del Estado.
- los profesionales no comprendidos en el apartado anterior, que realicen su trabajo independiente, con excepción de Agentes de Seguros y Comisionistas.

C) Artistas:

A efectos del IRTP, el art. 96 del RF establece que se consideran artistas las personas que, individualmente o formando parte de agrupaciones, actuen mediante retribución en locales públicos o privados, constituyendo o formando parte de un espectáculo o - deporte, así como aquellos cuyas actuaciones, de carácter recrea- tive, sean transmitidas a través de aparatos o medios físicos. Por el contrario, no tendrán consideración de artistas las personas - cuyas actuaciones no trasciendan directamente al público por ser preparatorias o auxiliares de los espectáculos o deportes.

Pues bien, tendrán el carácter de contribuyentes por el IRTP (art. 98 del RF):

- los artistas que tengan su domicilio en Navarra, siempre que sus actuaciones dentro del territorio navarro superen el 40% de la totalidad de las mismas.
- los que teniendo su domicilio en otras provincias realicen - más del 60% de sus actuaciones en Navarra.

Las actuaciones de los artistas se clasifican en dependientes e independientes, considerándose dependientes (1):

- las que se satisfagan con cargo a una Corporación Pública o entidades autónomas.
- las que tengan por objeto la producción en serie para la ven- ta al público, de discos, cintas, magnetofónicas o cualquier otro medio físico de reproducción del sonido.
- las que se realicen a través de agrupaciones o entidades cul- turales, deportivas, artísticas o recreativas, que tengan co- mo único fin el fomento de actividades para las que se han - constituido, que no persigan lucro y que los artistas actuan- tes sean aficionados de provistos de todo carácter profesio- nal.

(1). Los artistas calificados como dependientes tienen, a todos - los efectos, el mismo régimen tributario que los funciona-- rios, empleados y trabajadores en general (art. 99 del RF).

Actuaciones independientes serán, por el contrario, todas - aquellas que no se consideran dependientes según establece el - art. 97 del RF.

D) Remuneraciones especiales:

Se consideran remuneraciones especiales las retribuciones - de todas clases que perciban las personas siguientes (art. 107 - del RF):

- los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces, cuando la entidad pagadora tenga su domicilio en Navarra.
- los Comisionistas y Agentes Comerciales cuando la entidad - pagadora tenga su domicilio en Navarra.
- de los Agentes de Seguros cuando la entidad pagadora tenga su domicilio en Navarra.
- de la propiedad intelectual cuando el dominio de las obras pertenezca a sus autores o traductores y estos tuviesen su domicilio en Navarra, como también en el caso de que lo tu- viese la persona o entidad editora y vendedora.

3.2.- BASE IMPONIBLE:

Veamos cómo se determina la BI de cada grupo de contribuyen- tes, según la clasificación que hemos hecho al hablar del sujeto pasivo:

A) Funcionarios, empleados y trabajadores en general:

La BI de estos contribuyentes está constituida por la cifra total de ingresos obtenidos durante el período impositivo (1), - sin que proceda hacer distinciones por razón de las personas que las perciben ni por el carácter fijo o eventual de la remunera- ción.

Se sigue la regla de la acumulabilidad de los rendimientos de un mismo contribuyente, quedando exceptuadas las remuneraciones es- peciales que nunca serán acumulables (art. 15 del RF).

(1). El art. 25 del RF establece que el período impositivo coin- cidirá con el año natural.

En el caso de los empresarios individuales sujetos a la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial, que estan encuadrados - dentro de este grupo de contribuyentes siempre que trabajen en sus negocios y los gobiernen directamente sin intermediarios (véase el apartado 3.1 A) de este Capítulo), la BI estará constituida, a tenor del art. 80 del RF, por la retribución estimada por trabajo - personal de tales empresarios, considerándose como tal el 40% de los beneficios obtenidos durante el período impositivo, con un límite mínimo de 60.000 ptas. y un máximo de 250.000 ptas. (1).

Por lo que respecta a los gastos de viaje que no sean de locomoción y a las dietas, el art. 81 del RF establece que constituirá la BI el 50% del importe de los mismos, siempre y cuando las cantidades satisfechas por estos conceptos tengan asignación personal en cuenta, mediante su abono individual y nominal a la persona o personas que hubiesen realizado el viaje a que aquellos se contraen. Sin embargo, cuando la Administración no estimase suficientemente probada la exactitud de estos conceptos o considerase que es excesiva la cantidad asignada como gastos de viaje, podrá disponer de oficio su reducción o anulación, quedando siempre a salvo el derecho del contribuyente para intentar demostrar que su declaración era exacta y la improcedencia, por tanto, de la reducción o anulación dispuesta.

Recordemos, por último, que todas estas normas referentes a la BI son aplicables, en la medida de lo posible, a los artistas dependientes, ya que su régimen tributario es el mismo que el de los contribuyentes encuadrados en este grupo.

B) Profesionales:

La BI de los profesionales esté constituida por la diferencia entre la totalidad de los ingresos obtenidos y los gastos estimados como necesarios para la obtención de aquellos (art. 86 del RF).

En la determinación de los ingresos deben observarse las siguientes reglas que recoge el art. 89 del RF.:

(1). Se considera que un empresario trabaje en sus negocios cuando ejerza y no tenga delegadas todas o la mayoría de las funciones ordinarias de la administración de los mismos.

- respecto de los Médicos, Veterinarios, Practicantes y Comadronas, se consideraran como ingresos del libre ejercicio de su profesión, los que provengan del Seguro Obligatorio de Enfermedad, de servicios municipalizados de los Ayuntamientos de Navarra y de Sociedades-Igualatorios de servicios sanitarios.
- respecto de Administradores, Habilitados y otros cargos análogos, cuando no constase debidamente justificada la retribución que perciben, se estimará como BI el 6% del importe de las rentas o ingresos de la administración.
- no se estimaran como ingresos del libre ejercicio de la profesión de Farmacéuticos los que provengan de la venta de medicinas o de productos farmacéuticos y, en consecuencia, solo se consideraran como tales los obtenidos por análisis de productos o sustancias, que realicen en sus laboratorios por encargo de sus clientes.

Se consideran gastos deducibles (art. 90 del RF):

- los sueldos y demás retribuciones satisfechas durante el período impositivo al personal que exclusivamente les ayude en el ejercicio de su profesión, siempre que sea ajeno a la familia y se hayan declarado, en forma reglamentaria, dichas retribuciones a la Administración del tributo.
- las cantidades satisfechas en concepto de seguridad social por razón del personal a su servicio.
- respecto a los Corredores Oficiales de Comercio serán también deducibles aquellos quebrantos que experimenten en el período de imposición, siempre que sean comprobados y reconocidos por la Junta Sindical correspondiente.

A la diferencia que resulte de deducir de los ingresos estos gastos se le aplican los siguientes coeficientes de gastos, para obtener así definitivamente el importe de la BI (art. 91 del RF):

Grupo primero.- Doctores y licenciados con laboratorios no señalados en otros grupos, Médicos - estomatólogos, Radiólogos, Analistas y Odontólogos	35%
---	-----

Grupo segundo.- Agentes Ejecutivos, Arquitectos, Corre-
dores Oficiales de Comercio, Ingenieros
en todas sus especialidades, Médicos en
general, Notarios, Registradores de la
Propiedad, Abogados, Procuradores de -
los Tribunales, personal de la Adminis-
tración de Justicia, Topógrafos y Vete-
rinarios 25%

Grupo tercero.- Los demás profesionales 20%

C) Artistas:

Para determinar la BI de los artistas independientes (puesto que los dependientes se asimilan al grupo de los funcionarios, empleados y trabajadores en general) se deducen de los ingresos íntegros los gastos que tengan la consideración de deducibles.

Se consideran ingresos, según dispone el art. 102 del RF, la totalidad de las retribuciones, premios, honorarios, primas y demás emolumentos que constituyan la contraprestación del trabajo - de los artistas, y las asignaciones para propaganda, desplazamientos, ensayos o por uso de vestuario, útiles o instrumentos que puedan corresponderles, así como cualquier otro devengo o compensación de cualquier clase o naturaleza que se les atribuya como consecuencia de sus actuaciones, ya se paguen en dinero, bienes, especies, documentos de crédito o giro, o sean reconocidas en cuentas.

Tienen, por su parte, la consideración de gastos deducibles los siguientes (art. 103 del RF):

- los sueldos y demás emolumentos satisfechos durante el período impositivo a Apoderados, Colaboradores, Agentes o Representantes para la contratación de actuaciones, y a empleados y trabajadores manuales, siempre que hayan declarado reglamentariamente dichas retribuciones a la Administración.
- lo satisfecho en concepto de Seguridad Social por razón del personal a su servicio, y que corresponda a ingresos computados.

A la cantidad resultante una vez deducidos estos gastos de los ingresos íntegros, se le aplica un coeficiente de gastos del 25% y ya tenemos obtenido el importe de la BI.

D) Remuneraciones especiales:

En primer lugar hay que especificar que estas remuneraciones se consideran totalmente independientes entre sí y de las que pudieran percibir los mismos contribuyentes y estuviesen comprendidas en cualquiera de los tres grupos anteriores (art. 109 del RF).

También hay que tener presente que cuando se trate de remuneraciones que perciban los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y de las Juntas que hagan sus veces, así como los Comisionistas, Agentes Comerciales y Agentes de Seguros, y ocurra que las entidades pagadoras de tales remuneraciones han de tributar tanto al Estado como a la Diputación por el Impuesto de Sociedades, se aplicará a la BI del IRTP la cifra relativa de negocios fijada para aquel Impuesto, y así lo establecen el número 8 del art. 3 del Convenio y además el art. 107, en los apartados A), B) y C).

Una vez hechas estas aclaraciones ya podemos ir estableciendo cuál es la BI para cada uno de los conceptos encuadrados dentro de este grupo:

- a) Para el caso de Presidentes y Vocales de Consejos de Administración, la BI es la cifra total de ingresos percibidos durante el período de imposición.
- b) Para determinar la BI de los Agentes de Seguros calificados como representantes de entidades aseguradoras (1), así como de los Comisionistas y Agentes Comerciales (2) se deducirán de sus ingresos íntegros, las cantidades siguientes:

(1). Son Agentes de Seguros calificados como representantes de entidades aseguradoras, los que proporcionen a empresas o sociedades operaciones de seguros o reaseguros sobre incendio, accidentes, vida, ahorro, pedrisco, ganado, enfermedad, plagas del campo, y otros similares, así como los que se encarguen del cobro de primas de las operaciones anteriores (art. 112 del RF).

(2). El art. 113, del RF, establece que son Comisionistas o Agentes Comerciales los que, sin comprar ni vender, tienen muestarios en vista de los cuales el comerciante hace pedidos -

- los sueldos y demás retribuciones que satisfagan durante el período impositivo al personal a su servicio, siempre que se hayan declarado reglamentariamente dichas retribuciones a efectos del IRTP.
- lo satisfecho en concepto de Seguridad Social por razón del personal a su servicio.

A la diferencia así obtenida se le aplica un coeficiente de reducción del 30% y ya tenemos la BI.

- c) En el caso de rendimientos obtenidos por autores que editen sus libros u obras musicales, vendiéndolas de manera exclusiva sin establecimiento abierto al público, la BI será la diferencia entre los ingresos obtenidos en cada año natural por la venta de las obras, y el coste de los ejemplares vendidos y comisiones abonadas.

Esta misma regla se aplicará cuando la venta de las obras se haga por otras personas o entidades, siempre que se realice por cuenta de los autores-editores mediante comisión u otra forma cualquiera de retribución convenida (art. 114 del RF).

3.3.- BASE LIQUIDABLE:

La BL se obtiene restando de la BI el importe de las siguientes deducciones (arts. 7 y 24 del RF):

- a) Un mínimo exento de 300.000 ptas. para rentas de hasta pesetas 240.000 y de 240.000 ptas. para las rentas superiores.
- b) En los casos de Familia Numerosa de 1ª categoría la deducción que se aplica es de 520.000 ptas.
- c) Para las Familias Numerosas de 2ª categoría, la deducción es de 650.000 ptas.
- d) Las Familias Numerosas de Honor están exentas del Impuesto (art. 6 A) del RF).

de géneros o efectos a fábricas o almacenes, y los que sin tener muestrario, se valen de anuncios o circulares para ofrecer dichos géneros o efectos al comercio, facilitándoles noticias o catálogos para que puedan realizar los pedidos, pero sin poder recibir los géneros vendidos en vista de sus muestrarios, cobrarlos ni reembolsar su importe.

Aparte de esto, en las familias con hijos subnormales quedan exentas 65.000 ptas. por cada hijo subnormal.

Estas deducciones se aplican a todos los contribuyentes excepto a las llamadas remuneraciones especiales puesto que así lo establecen los arts. 8 y 115 del RF, lo cual significa que en este tipo de remuneraciones la BI coincide con la BI.

En estepunto el número 9 del art. 3 del Convenio dispone - que cuando se trate de contribuyentes que obtengan rendimientos que deban ser gravados por el Estado y por la Diputación, las deducciones en la BI, bien sean generales o por razones familiares, se aplicaran por aquella Administración en donde el rendimiento percibido fuera mayor. En el caso de que tales remuneraciones - percibidas fuesen mayores al importe de la deducción, la Administración del otro territorio (es decir, la Administración del territorio en donde el rendimiento percibido es menor) lo deberá tener en cuenta en la liquidación respectiva, pero solo hasta el límite que esta última tenga fijada para cada concepto.

Para poder llevar a cabo todo esto es necesario, y así lo hace ver el número citado del art. 3 del Convenio, que ambas Administraciones se faciliten informaciones recíprocas de las deducciones que estan aplicando a los contribuyentes en que se produzcan estas circunstancias.

3.4.- CUOTA TRIBUTARIA:

En el caso de los funcionarios, empleados y trabajadores en general, así como en el de los profesionales y artistas, la cuota se obtiene aplicando a la BL los siguientes tipos de gravamen (1):

Hasta 50.000 ptas.	9%
Exceso sobre 50.000 ptas.	14%

Una vez hallada la cuota y tratándose de profesionales y artistas se deducirá de la misma el importe de la Licencia Fiscal - correspondiente al período a que los rendimientos se refieren y -

(1). Véanse los arts. 83, 94 y 105 del RF.

además, en su caso, las cantidades satisfechas por retención indirecta durante el mismo período, siempre que se acrediten con la presentación de recibos, u otros documentos idóneos, extendidos a nombre del propio contribuyente y referidos al período de imposición (arts. 94 y 105 del RF).

En el supuesto de que la cuota tributaria fuese inferior a la suma de las deducciones, la Administración reintegrará hasta el límite de las cuotas satisfechas por retención indirecta.

Respecto a las Licencias Fiscales, el número 10 del art. 3 - del Convenio establece, que serán exigibles por la Administración del Estado cuando las actividades sujetas se ejerzan en territorio de régimen común, mientras que la Diputación exigirá la Licencia Fiscal por las actividades ejercidas en Navarra. Sin embargo, el Convenio recalca la idea de que las cuotas de Licencia Fiscal - que sean exigibles por el Estado y que faculten para ejercer en más de una provincia, además de liquidarse exclusivamente por el Estado, no autorizan para ejercer en Navarra (1).

En lo referente a las remuneraciones especiales se aplica - un tipo de gravamen del 10% excepto para los Presidentes y Vocales de Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces en toda clase de empresas, que tienen un tipo impositivo del 20% (art. 116 del RF).

4.- IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DEL CAPITAL.

El art. 4 del texto del Convenio de 1969 se ocupa del I.R. de C. y, a tenor del mismo, podemos hacer la siguiente clasificación:

- (1). Es muy importante señalar que el importe de las Licencias - Fiscales a satisfacer en Navarra viene recogido en el Reglamento y Tarifas para la aplicación y administración de la Contribución sobre Actividades Diversas de 25 de mayo de 1962, en cuya sección VIII se distinguen dos grupos de contribuyentes:
- en Grupo 1º, referente a las profesiones de orden civil.
 - en Grupo 2º, referente a las profesiones de orden judicial.

Las restantes secciones de las Tarifas corresponden ya a las Licencias Fiscales del I.I. y son las siguientes: Sección I (Industrias extractivas), II (Fabricación), III (Artesanía), IV (Comercio), V (Servicios), VI (Actividades recreativas) y VII (Industrias Agrupcuarias).

A) Tributación de los dividendos:

Los dividendos, participaciones en beneficios y demás rentas incluídas en el art. 13 del TR del I.R. de C., que sean satisfechas por Entidades jurídicas domiciliadas en Navarra, tributan a la Diputación y al Estado, de acuerdo con las normas que sean aplicables a la entidad deudora a efectos del Impuesto sobre Sociedades (número 1 del art. 4).

B) Tributación de los intereses de la Deuda Pública:

Los intereses y primas de amortización de las Deudas y Empréstitos emitidos por la Diputación de Navarra, Ayuntamientos, Concejos (1) y demás Corporaciones Locales de Navarra, tributan a Navarra, cualquiera que sea el lugar donde se hagan efectivas y la condición del beneficiario.

Por el contrario, los que correspondan a emisiones realizadas por el Estado, Ayuntamientos y demás Corporaciones del territorio común, tributarán siempre al Estado, aún cuando se satisfagan en territorio navarro o sean de condición navarra los perceptores de dichos rendimientos (número 2 del art. 4).

C) Tributación de los intereses y primas de amortización de obligaciones:

Los intereses y primas de amortización de obligaciones y títulos similares, simples o hipotecaria, satisfechos por Entidades jurídicas domiciliadas en Navarra, son gravados con las mismas normas que se siguen para la tributación por el Impuesto de Sociedades (número 3 del art. 4). Es decir:

- si la empresa emisora de las obligaciones (simples o hipotecarias) por las que se satisfacen los intereses y primas de amortización, tributa por el Impuesto de Sociedades exclusivamente a la Diputación, la competencia en el I.R. de C. corresponde íntegra a Navarra.

(1). Los Concejos son entidades municipales que integran los diversos Ayuntamientos, Distritos, Valles, Cendeas y Almiro--días de Navarra (véase la ley 43 de la Compilación o Fuero Nuevo de Navarra (Ley 1/1973, de 1 de marzo, BOE. de 7 de marzo de 1973)).

- si la tributación por el Impuesto de Sociedades de la entidad que abona el interés o satisface las primas se realiza por cifra relativa de negocios, la competencia en tal caso se reparte entre la Diputación y el Estado en proporción a dicha cifra.

D) Tributación de las deudas y obligaciones extranjeras:

Los intereses de las deudas y obligaciones extranjeras quedan, sin embargo, gravadas directamente por el Estado (número 3 del art. 4).

E) Tributación de los intereses de los préstamos:

Hay que distinguir según se trate de préstamos simples o hipotecarios.

En el caso de intereses de préstamos simples, de cuentas corrientes, del precio aplezado en las compraventas, las rentas vitalicias y los demás intereses tributan a una u otra Administración, de acuerdo con las siguientes normas (número 6 del art. 4):

- cuando el deudor y el acreedor sean personas jurídicas, según las normas del Impuesto de Sociedades. Por lo tanto, se gravará en Navarra por el I.R. de C. cuando el sujeto pasivo tribute a dicha provincia por el Impuesto de Sociedades y si tributase por el citado Impuesto a la Diputación y al Estado se efectuará el prorrateo con arreglo a la cifra relativa de negocios señalada para el IGRS.
- cuando intervenga una persona jurídica y una persona física, como acreedor y deudor, se aplicará la misma norma del caso anterior a la persona jurídica.
- cuando el deudor y el acreedor sean personas físicas, se atiende a la condición civil del perceptor de los intereses.

Cuando se trate de intereses de préstamos hipotecarios se aplican las siguientes reglas (1):

- (1). La Diputación Foral concedió unos beneficios mediante los Acuerdos de 30 de diciembre de 1955, 11 de septiembre de 1959, 14 de febrero de 1964, 24 de septiembre de 1965, 12 de noviembre de 1965 y 2 de diciembre de 1966, relativos a

- cuando la hipoteca es inmobiliaria tributan a la Administración del territorio donde radique la garantía. Cuando los bienes en garantía estén sitos en territorio común y navarro, se prorratearan los intereses proporcionalmente al valor de dichos bienes, y cuando hubiese especial asignación de garantía, será ésta la cifra que sirva de base al prorrateo (número 4 del art. 4).
- en el caso de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento la exacción de los intereses corresponde a la Administración del territorio en que radique el Registro donde se inscriba la garantía (número 5 del art. 4).

F) Tributación del arrendamiento de minas:

Los productos del arrendamiento de minas tributan a la Administración del territorio donde esté emplazada la mina (número 7 del art. 4).

G) Tributación de los demás rendimientos sujetos al Impuesto:

La misma regla que se aplica en el caso de los intereses de préstamos simples (véase el apartado E) anterior) se aplica en los demás supuestos de rendimientos sujetos al I.R. de C. que son (1):

- los rendimientos de la propiedad intelectual cuando el dominio de las obras no pertenezca a sus autores (2).
- el arriendo, subarriendo, contrato de cesión de uso y de opción de compra, mientras no se formalice la venta, de negocios bienes o cosas.
- el traspaso de negocios y locales.

intereses de préstamos hipotecarios para financiar la construcción de viviendas y a intereses del precio aplazado por los promotores, a los adquirentes de las viviendas. Tales beneficios continúan vigentes en forma de exención en el I. R. de C. (art. 4.1 del RF del IR de C.).

- (1). Véase el capítulo V, sección 3ª del T.R. del I.R. de C. que se aplica en territorio común.
- (2). Porque cuando pertenezca a sus autores la tributación es por el IRTP (véase el apartado 3.1 D) del apartado 3 de este Capítulo).

- los contratos de venta, cesión o arrendamiento de Patentes, Marcas o procedimientos de fabricación, transformación y conservación de productos.
- los contratos de venta, cesión o arrendamiento de producciones cinematográficas y gramofónicas.
- los rendimientos de la asistencia técnica.

Según esto, serán objeto de imposición en Navarra por el I. R. de C. estos conceptos en los casos siguientes:

- cuando el perceptor sea de condición civil navarra, si el deudor fuese persona física.
- si el deudor y el acreedor fuesen personas jurídicas cuando el sujeto pasivo tribute a Navarra por el Impuesto de Sociedades, y si tributase al Estado y a la Diputación se efectuará el prorrateo correspondiente según la cifra relativa de negocios señalada para el I.G.R.S.
- si intervienen una persona jurídica y una persona física como acreedor, se aplicará la misma norma del caso anterior a la persona jurídica.

Cuando el Impuesto corresponde a la Diputación de Navarra, ésta aplica el Reglamento del I.R. de C. aprobado por Acuerdo de 6 de febrero de 1970, por el que se deroga el Reglamento aprobado por Acuerdo de 21 de diciembre de 1928 y Disposiciones Complementarias, en cuanto se contrae a la Tarifa 2ª de la Contribución de Utilidades. Vamos a ir viendo los principales aspectos de este Reglamento Foral.

4.1.- SUJETOS PASIVOS.

Según el art. 5 del RF se considera contribuyente al perceptor de las rentas gravadas por el I.R. de C. siendo sujeto pasivo el propio contribuyente cuando sea perceptor de los siguientes conceptos (art. 6 del RF):

- de los intereses de préstamos formalizados en escritura pública sin hipoteca y los que resulten en actos de conciliación.

- de los intereses de préstamos formalizados en documento - privado cuando el deudor no esté sujeto al Impuesto de Sociedades o a la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial (1).
- de las cantidades percibidas por arrendamiento o cesión, - mientras no se formalice la venta, de negocios, bienes o - cosas, cuando el pagador de dichas cantidades no sea empresa sujeta al Impuesto de Sociedades o a la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial (1).
- de los rendimientos de la propiedad intelectual percibidos sin mediación de persona o entidad pagadora con residencia o representación en España.
- - de los rendimientos de la utilización de producciones cinematográficas cuando los propietarios de las películas contraten directamente con empresas dedicadas a la proyección de las mismas.
- de los demás rendimientos percibidos directamente por residentes en Navarra, cuando la persona o entidad obligada a - satisfacerlos no tenga residencia, establecimiento permanente o representación en España.

En todos los demás casos que no sean éstos que acabamos de citar la condición de sujeto pasivo recaerá sobre las personas o entidades que satisfagan las rentas o rendimientos las cuales actuaran como sustituto del contribuyente (art. 7 del RF).

Por último, el art. 8 del RF establece que la condición de sujeto pasivo no queda alterada por pacto en virtud del cual el deudor tome a su cargo el impuesto, sin perjuicio, de sus consecuencias jurídico-privadas.

4.2.- BASE IMPONIBLE:

Veamos cuál es la BI en cada uno de los conceptos gravados.

(1). El Impuesto de Sociedades cuando se trate de personas jurídicas y la Cuota de Beneficios del I.I. cuando se trate de personas físicas.

A) Dividendos:

Según el art. 9 del RF constituyen la BI por tener carácter fiscal de dividendos:

- los repartos con cargo a beneficios del ejercicio económico de una empresa.
- los repartos con cargo a reservas.
- todo canje de acciones por otras de mayor valor nominal, - liberadas en su diferencia.
- la bonificación o liberalización de dividendos pasivos con cargo a beneficios sociales, bien procedan de utilidades acumuladas, bien sean consecuencia de una exacta y definitiva - valoración de las pertenencias sociales que hayan sufrido - incremento, por cualquier causa, en la estimación de los bienes.
- los intereses fijos de las acciones, los intereses de dividendos pasivos, los repartos hechos a los accionistas con - arreglo a los fondos de "Seguros" o "Amortizaciones" y, en general, toda distribución que, a juicio de la Administración merezca tal concepto.
- cualquier cantidad abonada por las empresas a sus socios como tales, y que sin tener el concepto de dividendos o participaciones en beneficios, representan una utilidad derivada de aquella condición.

Respecto a los beneficios de las Sociedades que no sean Anónimas, por cuanto los derechos de los socios a los beneficios nacen con la aprobación de cuentas, el art. 10 del RF establece que se consideran tales beneficios, repartibles y sometibles al tributo, todos los obtenidos por una Sociedad excepto:

- los que se entreguen como retribuciones eventuales de un trabajo personal.
- la parte asignada a los fondos de reserva por Acuerdo de la Junta General de Socios.

Existe también un sistema de presunciones cuando se hayan re

partido a los socios o accionistas de cualquier clase de sociedad o entidad, unos beneficios sociales sin el debido reflejo - contable (1). A estos efectos, se considera que tales beneficios se han repartido cuando (art. 11 del RF):

- tenga lugar una disminución real del fondo neto patrimonial correspondiente a las reservas sociales, que no sea consecuencia de pérdidas comprobadas.
- la renta declarada por la entidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades fuese inferior a un 30% o un 40%, al menos, - de la que se compute al practicar la liquidación definitiva de dicho Impuesto, según que los rendimientos se estimen directa u objetivamente.

En el primer caso, la BI es el importe de la minoración del fondo neto patrimonial y en el segundo la BI estará constituida por los importes admitidos como beneficios tributarios por las - citadas entidades en el Impuesto de Sociedades (2).

En ambos casos los dividendos y participaciones determinados se consideraran distribuidos en la proporción que establezcan los Estatutos o pactos sociales o, en otro caso en proporción al capital desembolsado por cada uno de los perceptores.

Este régimen de presunciones no se aplica cuando la entidad acredite debidamente que los beneficios han sido destinados en su contabilidad a objeto o finalidad distintas del reparto entre sus socios o accionistas.

B) Intereses y primas de amortización:

(1). Cuando exista presunción fundada de que tales beneficios se han repartido se provoca automáticamente la atribución de - BI en la cuantía que señale el Jurado Tributario. En Navarra existe un Jurado Tributario de Impuestos Directos y otro de Impuestos Indirectos (véase el capítulo XXIV de la presente tesis).

(2). O los que fije el Jurado Tributario de Impuestos Directos.

Según el art. 13 del RF podemos hacer la siguiente clasificación:

a) Intereses de obligaciones:

La BI será el importe íntegro de los devengos a favor - del tenedor, no constituyendo BI las compensaciones, abonadas a los tenedores de obligaciones, para su conversión en otras de menor interés, siempre que tales compensaciones - esten calculadas de manera científica o racional.

b) Intereses de préstamos:

En estos casos, la BI es el interés pactado, bien entendido que si no se hubiese pactado interés: o el pactado fuese inferior al legal, se estimará siempre éste, salvo que el prestatario estuviese obligado a devolver una cantidad superior a la recibida, y tal diferencia, prorrateada por año, representase un interés mayor, en cuyo caso constituirá la BI el valor del prorratio anual.

Cuando en los préstamos no constase la fecha del vencimiento de los intereses, se considerará que ello tiene lugar el último día del año natural. Si dentro de esa anualidad se extingue el préstamo se deberá notificar formalmente al Negociado gestor del Impuesto que lo liquidará por - el tiempo que hubiese subsistido, ocurriendo lo mismo si - se redujese la cuantía del préstamo.

c) Intereses de cuentas corrientes y pagos aplazados:

La BI es el importe de los intereses de las cuentas corrientes, y lo mismo ocurre con los intereses de los pagos aplazados. En definitiva, la BI son las utilidades por disposición de capitales ajenos.

d) Primas de Amortización:

En el caso de primas de amortización de obligaciones se considera la BI la diferencia en más que el tenedor del título perciba entre el precio medio de la última cotización oficial y la cantidad en que se amortice (es decir, la pro

pia prima de amortización).

Cuando no hubiese cotización oficial en los tres meses - anteriores a la amortización, o cuando habiendola no respondiese a tres operaciones distintas en cada mensualidad, podrá tomarse como última cotización el tipo de emisión.

En el caso de que la amortización de las obligaciones se haga por subasta o compra en Bolsa, el Impuesto sobre la - prima obtenida en la operación queda a cargo de la empresa emisora y se devenga el mismo día en que ésta finalice el ejercicio económico.

e) Rentas vitalicias y otras temporales:

El número 5 del art. 13 del RF contempla el caso de las rentas vitalicias y otras temporales por causa de imposición de capitales y dispone que en tales supuestos la BI - es el 80% de su importe anual.

C) Arrendamiento de minas:

Tratándose de arrendamiento de minas emplazadas en Navarra, la BI será la diferencia entre los productos del arrendamiento y el cánón de superficie satisfecho (art. 14.2 del RF).

D) Rendimientos de la propiedad intelectual:

Los rendimientos de la propiedad intelectual cuando el dominio de las obras no pertenezca a sus autores, obligan a distinguir dos casos (art. 14.3 del RF):

- si la edición se realiza por sus propietarios, será BI el importe total de la venta, deducido el precio de coste y las comisiones de venta abonadas, siempre que estas hubiesen sido declaradas a los efectos del IRTP.
- si la edición de la obra, fuese vendida, la BI será el - importe líquido de la cesión.

E) Rendimientos de la Propiedad industrial:

En los contratos de venta, cesión o arrendamiento de Patentes, Marcas y procedimientos de fabricación, transformación y con

servación de productos, constituye la BI el 70% de las cantidades percibidas en cada caso, y lo mismo ocurre con las restantes manifestaciones de la propiedad industrial en virtud de arriendo u otro título cualquiera (núms. 4 y 6 del art. 14 del RF).

F) Rendimientos de contratos de asistencia técnica:

En estos casos, cuando el contrato comprendiese la prestación de servicios personales a cargo de la persona o entidad - que lleve a cabo la asistencia técnica, se deduce de la cantidad percibida el importe de los servicios citados, siempre que hubiesen sido gravados por el IRTP.

Una vez efectuada esta deducción, la BI se calcula aplicando los siguientes porcentajes (art. 14.5 del RF):

- el 30% cuando la asistencia técnica fuese prestada a explotaciones de carácter industrial o agropecuario para - la realización de instalaciones de primer establecimiento y puesta en marcha de las mismas, para la renovación y modernización de instalaciones, y para la realización de instalaciones con el fin de perfeccionar el proceso productivo.
- el 70% si la asistencia técnica es utilizada, para el perfeccionamiento de los procesos de fabricación, transformación y conservación de productos.

G) Traspasos de negocios y locales:

En los traspasos de negocios y de locales, la BI es el importe del traspaso deducido el valor de las mercancías y otros elementos cedidos, siempre que consten relacionados y valorados individualmente y de manera fehaciente, y no rebasen los valores corrientes del mercado (art. 14.7 del RF).

Si el cedente del negocio o local fuese el propietario de éste, la BI estará constituida por cualquier cantidad que cobre, distinta del alquiler pactado en forma ordinaria o que no revista el concepto de precio de algún elemento vendido.

Cuando el cedente del local lo hubiese adquirido por traspaso con una antelación inferior a diez años, la BI estará consti-

tuída por la diferencia entre ambos traspasos. A estos efectos, el cedente deberá declarar el traspaso y acreditar el importe del anterior, en el plazo de 10 días siguientes al día en que realizó el traspaso. Ello no obstante, la Administración podrá apreciar si el cedente ha obtenido reintegro parcial de la cantidad por él pagada en el negocio que adquirió antes del traspaso, en cuyo caso la BI estará constituida por la diferencia ante ambos traspasos incrementada con el resultado de multiplicar la décima parte del importe del traspaso anterior por el número de años - completos transcurridos desde que adquirió el negocio o local - traspasado.

H) Arriendo, subarriendo, cesión de uso y opción de compra, mientras no se formalice la venta, de negocios, bienes o cosas:

En tales supuestos la BI es el 75% de las cantidades percibidas (art. 14.1 del RF).

4.3.- BASE LIQUIDABLE.

En el I.R. de C., al igual que ocurre en el régimen común, la BL coincide con la BI, salvo en un caso, que recoge el art. 20 del RF y que se produce cuando en la propiedad intelectual - el dominio de las obras pertenece a la viuda o hijos menores del autor: en tal supuesto la BL es el 50% de la BI.

4.4.- CUOTA TRIBUTARIA.

La Cuota Tributaria se obtiene aplicando a la BL los siguientes tipos de gravamen (art. 21 del RF):

- el 8% respecto de los intereses de la Deuda y Empréstitos emitidos por la Diputación Foral, Ayuntamientos, Concejos, y demás entidades locales y mancomunidades de Navarra, así como de las obligaciones y otros títulos análogos emitidos, por Sociedades, Entidades y particulares, y respecto de los censos y de los pagos aplazados que no excedan del 4% del valor nominal.
- el 15% en todos los demás casos.

De la cuota así obtenida se puede deducir el importe de la Licencia Fiscal o cuota fija, para lo cual será requisito indispensable la presentación de los recibos correspondientes, extendidos a nombre del contribuyente y referidos al período de imposición, debiendo acompañar los citados recibos a la declaración o declaraciones del contribuyente.

5.- IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES Y BENEFICIOS COMERCIALES E INDUSTRIALES.

Este Impuesto, que a partir de ahora vamos a llamar Impuesto Industrial, tiene dos formas: una Cuota Fija o Licencia Fiscal y una Cuota de Beneficios, a las cuales alude el texto del Convenio de 1969 y que vamos a ir analizando.

5.1.- CUOTA FIJA:

La Cuota Fija o Licencia Fiscal consiste en el pago de una cantidad fija, con independencia de los beneficios obtenidos realmente por el contribuyente. Constituye, pues, una cantidad que se exige por el mero ejercicio de cualquier actividad comercial o industrial.

Según el art. 5 del Convenio corresponde a la Diputación la imposición y cobranza de esta modalidad del I.I. por las actividades sujetas a dicho impuesto que se ejerzan en Navarra.

Esta regla general tiene una serie de particularidades que son las siguientes:

- cuando se trate de actividades que se ejerzan en ambulancia, los contribuyentes de territorio navarro podrán operar en territorio común y viceversa, los de territorio común en Navarra, con tan solo satisfacer la diferencia en más de cuota exigible en el territorio a que ampliasen sus actividades. La misma regla se aplica a los vehículos de transporte que circulen por ambos territorios (número 2 del art. 5 del Convenio).
- las cuotas de L.F. que facultan para realizar actividades en

más de una provincia solamente pueden ser exigidas por el Estado, y no son válidas para ejercer en Navarra (número 3 del art. 5 del Convenio).

- para acudir a concursos o subastas en uno u otro territorio, basta con acreditar la condición de industrial correspondiente en uno de ellos. Sin embargo, cuando el servicio hubiese de realizarse en territorio distinto de aquel en que figure matriculado el contribuyente, al serle adjudicado deberá matricularse en el territorio donde el servicio se realice y conforme al régimen establecido en el mismo - (número 4 del art. 5 del Convenio).
- las cuotas de Licencia correspondientes al ejercicio de la actividad de contratación con el Estado y Corporaciones Locales de régimen común, e incluso con Entidades en las que unos y otros tengan intervención o participación directa o indirecta, serán exigibles por la Administración del territorio en que los contratos fuesen formalizados, sin perjuicio de que los que graven la ejecución de tales contratos sean exigidas por la Administración del territorio en que la referida ejecución se lleve a efecto - (número 5 del art. 5 del Convenio).
- las fábricas situadas en territorio navarro no pueden tener exceptuados del pago de la LF almacenes ni dependencias en territorio de régimen común, ni viceversa (número 6 del art. 5 del Convenio).

A la Cuota Fija o Licencia Fiscal se la conoce en Navarra - con el nombre de Contribución sobre Actividades Diversas, cuyo - Reglamento y Tarifas para su aplicación y administración fueron aprobadas por un Acuerdo de 25 de mayo de 1962, y cuya composición es la siguiente:

Sección I: Industrias extractivas.

Clase 1ª : Criaderos.

Clase 2ª : Minería.

Sección II: Fabricación.

- Clase 1ª : Industria textil.
- Clase 2ª : Industrias metalúrgicas.
- Clase 3ª : Industrias de la madera.
- Clase 4ª : Piel, calzado y caucho.
- Clase 5ª : Industria de la construcción, vidrio y cerámica.
- Clase 6ª : Electricidad, gas y agua.
- Clase 7ª : Industrias químicas.
- Clase 8ª : Papel y artes gráficas.
- Clase 9ª : Alimentación.
- Clase 10ª : Fabricaciones diversas.

Sección III: Artesanía.

Sección IV : Comercio.

- Grupo I : Comercio en general, sujeto a bases fijas de población.
- Grupo II : Almacenistas, tratantes, especuladores, exportadores y demás comerciantes sujetos a Bases especiales de población - (Agremiables).
- Grupo III : Pequeño comercio de ejercicio fijo.
- Grupo IV : Ambulancia (Cuota de patente).
- Grupo V : Empresas editoriales.

Sección V : Servicios.

- Grupo I : Servicios de Hostelería y Alimentación.
- Grupo II : Servicios diversos.

Sección IV : Actividades recreativas.

- teatros, cinematógrafos, frontones, Circos, conciertos, cabarets, dancings, Bailes públicos, etc. y varios deportes.

- plazas de Toros.
- juegos diversos.
- actividades sujetas a patente.

Sección VII : Industrias agropecuarias.

Sección VIII: Profesiones de orden civil y de orden judicial (1).

Como vemos, hay ocho Secciones, algunas divididas en Grupos y otras, a su vez, se dividen en Clases. Cuando dentro de una Sección no hay Grupos, aquella se divide directamente en Clases como para en el caso de la Sección II que corresponde a fabricación.

Estas Tarifas se complementan con las modificaciones sobre las mismas acordadas el 17 de diciembre de 1965 y el 24 de noviembre de 1967.

5.2.- CUOTA DE BENEFICIOS.

Según establece el art. 5 del Convenio de 1969 la imposición y cobranza de esta modalidad del I.I. corresponde al Estado por las actividades que se ejerzan en territorio común, cualquiera que sea la condición de las personas físicas que las lleven a efecto, y, recíprocamente, corresponde a la Diputación cuando se refiera a actividades y beneficios comerciales e industriales - que se ejerzan y obtengan en territorio navarro, prescindiendo - asimismo de la condición de las personas físicas que las lleven a efecto.

Esta Cuota de Beneficios grava los rendimientos de cualquier actividad comercial e industrial ejercitadas por personas físicas con la finalidad de obtener beneficios y cuando es exigida por la Diputación se aplican las normas contenidas en el Acuerdo de 16 de enero de 1970 que deroga el Reglamento de 21 de diciembre de 1928 y sus disposiciones complementarias en cuanto se contrae a la Tarifa 3ª de la Contribución de Utilidades, cuyos rasgos más fundamentales vamos a ir examinando.

(1). Véase lo dicho al hablar de la LF de los profesionales en el IRTF (apartado 3.4 de este capítulo).

A) Sujeto pasivo:

Se consideran sujetos pasivos contribuyentes por esta modalidad del I.I. las personas físicas, cualquiera que sea su condición que realicen actividades comerciales e industriales sujetas al Impuesto de Actividades Diversas (es decir, a la Licencia Fiscal o Cuota de Licencia del I.I.) siempre y cuando se encuentren en alguno de los siguientes casos (art. 4 del RF):

- que el capital empleado en el negocio exceda de 250.000 ptas. entendiéndose por capital la diferencia entre el importe del activo del negocio y las obligaciones del sujeto pasivo, por razón del mismo, con terceros, deducido en su caso el saldo deudor de la cuenta de resultados (1), tal y como establece el art. 33 del RF.
- que el volumen global de ventas o de ingresos totales procedentes de la actividad exceda de 500.000 ptas.
- que la cuota anual provincial de la L.F. exceda de 2.000 ptas.
- que el beneficio neto anual sobrepase la cantidad de 60.000 ptas.

Todas estas cifras se estiman con referencia al último día del ejercicio económico.

Cuando una persona física aparece dentro de un ejercicio económico como titular de más de una actividad comercial e industrial sujeta al Impuesto, se acumulan dichas actividades a los efectos de aplicar el tributo (art. 5 del RF).

B) Base Imponible:

La BI está constituida por el beneficio neto obtenido en el período de imposición y para determinar tal beneficio se deduce de la suma de ingresos brutos de la actividad el importe de los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos, los

(1). Cuando el capital aumenta o disminuye durante el período impositivo, o este fuese inferior a 365 días, el capital se reduce proporcionalmente a un estado medio anual.

de administración y conservación de los bienes de que los ingresos proceden y los de seguro de los mismos y de sus productos, - no siendo óbice a los efectos de la deducción expresada el hecho de que los pagos se realicen en ejercicio distinto a aquel en - que fué contraída la obligación (art. 11 y 12 del RF).

B.1) Reglas para determinar los ingresos:

Se consideran ingresos computables (art. 13 del RF):

- las subvenciones del Estado o de las Corporaciones administrativas que tengan carácter de garantía de interés o de otro modo contribuyan a la renta de las actividades - gravadas por el Impuesto.
- los beneficios que provengan del incremento del valor de los efectos u otros elementos del Activo, en cuanto se - realicen por enajenación o de otra forma luzcan en cuentas, excepto los beneficios obtenidos por enajenación de elementos materiales del Activo Fijo, si se destinan a constituir fondos de previsión para inversiones.

Por el contrario, no se consideran ingresos computables los premios de cobranza de contribuciones e impuestos, reglamentariamente concedidos (art. 16 del RF).

Como reglas especiales hay que tener presente lo dicho en - el art. 15 del RF, en virtud del cual se acumulan al titular de una actividad todas las actividades que figuren a nombre de personas cuya administración le competan según las leyes. También - se acumulan las actividades que correspondan a familiares que vivan en el mismo domicilio del titular de una actividad y las cedidas a familiares con pacto de retrocesión dependiente de la exclusiva voluntad del cedente o de cualquier otra causa que no - fuese la voluntad incondicionada del cesionario.

B.2) Reglas para determinar los gastos:

Se consideran gastos deducibles (art. 17 del RF):

- a) las cantidades empleadas en la reparación del material, - pero no las destinadas a su ampliación y mejora.

b) las cantidades destinadas a la amortización de los valores del Activo por depreciación o pérdida de los mismos, siempre que concurren las dos condiciones siguientes:

- que sean efectivas, si bien respecto a los conceptos que se señalan, no excederan, salvo autorización expresa de la Diputación, previa solicitud debidamente razonada, - de los límites siguientes:

Edificios para casa-habitación y oficina.....	4%
Edificios para usos industriales	5%
Mobiliario e instalaciones	15%
Vehículos de Turismo	20%
Maquinaria	15%
Autobuses, camiones y similares	20%
Útiles y herramientas: depreciación real de los mismos.	

- que se hagan constar por el titular de la actividad en los libros de contabilidad, mediante un procedimiento técnico suficiente.

- c) el importe de los créditos que sean considerados de dudoso cobro por hallarse sujetos a suspensiones de pagos, moratorias oficialmente declaradas u otras situaciones análogas, siempre que sean traspasados a una cuenta especial de carácter suspensivo, que aparecerá compensada por otra reguladora, dotada con cargo a la cuenta general de "Resultados".
- d) los gastos de primer establecimiento de la actividad deberán ser amortizados en el plazo máximo de diez años, contados a partir del comienzo de aquella y en la cuantía anual que el titular estime procedente (1).

(1). Se estiman como tales, los gastos los que las actividades - de tipo industrial se vean obligadas a realizar en el período que precede a su iniciación, como proyecto y planes generales, asesoramiento e informes Técnicos, autorización de - industrias, gastos de viaje, sueldos de técnicos y administrativos, alquiler, material fungible, y todos los demás de carácter general, similares a los denunciados que beneficieren la intensidad y percepción del trabajo en años sucesivos. Por

- e) si el titular de la actividad fuese asegurador de sí mismo, se deducirá como gasto la asignación correspondiente a la reserva que, contabilizada independientemente, se destine a cubrir el riesgo asegurado, sin que tal deducción pueda exceder del coste medio en plaza de la prima neta correspondiente al riesgo (1).
- f) las cantidades destinadas a Fondos de previsión y beneficencia de los empleados, siempre que no excedan del 10% de los sueldos de dicho personal (2).
- g) las retribuciones y pagas extraordinarias satisfechas voluntariamente, con carácter transitorio y extraordinario, siempre que se concedan con carácter de generalidad, alcanzando a todos los empleados y productores y que se repartan proporcionalmente a sus sueldos o a su puntuación familiar, además de que fuesen acordadas dentro del ejercicio económico en que se contabilicen (3).
- h) los intereses de las deudas procedentes de la gestión manual del negocio, las de las obligaciones y, en general, las de los capitales ajenos empleados en aquel por cuenta y riesgo del contribuyente.
- i) las cantidades que con cargo a sus resultados económicos se entreguen al Ministerio de Educación y Ciencia, a las -

el contrario, no se estiman como tales gastos los ensayos de fabricación, los que afecten a un concepto definido del Activo y deban anexionarse al mismo, los que se originen como retribución anticipada del capital aportado, los que supongan saneamientos del Activo, donativos a terceros y pago de contribuciones e impuestos.

- (1). Si esta reserva especial se destina a fines distintos del señalado, queda sujeta al Impuesto.
- (2). De dichos Fondos se puede disponer para dar gratificaciones y obsequios de carácter general al personal, pero otra utilización distinta constituirá materia de tributación en el ejercicio económico en que tuviese lugar.
- (3). No se estimarán retribuciones voluntarias, a efectos fiscales, las satisfechas con carácter permanente al personal de la empresa, cualquiera que sea su denominación, y que suponga una mejoría de los sueldos mínimos establecidos en Bases de Trabajo, aunque fuesen modificables o anulables por nuevas disposiciones legales que incrementen los sueldos mínimos obligatorios.

Universidades o a la Diputación Foral con destino a Centros Docentes o de Investigación para Laboratorios, Bibliotecas, Talleres o Construcción de Escuelas Nacionales o - que, sin tener tal carácter sean de las denominadas "reconocidas por el Estado", pero siempre que concurren las circunstancias siguientes:

- que haya un Acuerdo de la Dirección de Hacienda en el que se reconozca que el destino de aquellas cantidades está - incluido dentro de las especificadas anteriormente (1).
 - que tales cantidades estén contabilizadas dentro del ejercicio para el que se obtuvo la aludida autorización.
- j) las cantidades destinadas a la constitución del Fondo para concesión de bienes de estudio, siempre que se produzcan - las siguientes circunstancias (2):
- que la cuantía alzada o el porcentaje de beneficios para la creación de tal Fondo sea conocida por la Administración con dos años de antelación a la dotación anual, excepto cuando se trate de cantidades asignadas por vez - primera a tal destino en las que el plazo será de un año.
 - constancia ininterrumpida, salvo ausencia de beneficios suficientes.
- k) los recargos girados sobre la LF del Impuesto sobre Actividades Diversas (esto es, la LF del I.I.).
- l) las participaciones de administradores, apoderados y empleados en los beneficios del negocio, siempre que sean obligatorias por contrato escrito y precepto legal. Respecto de - los administradores y apoderados, serán deducibles sus participaciones siempre que su importe total no exceda del 10% del beneficio del ejercicio a que se imputen y de las participaciones o remuneraciones voluntarias satisfechas a em--

(1). A la declaración de beneficios del ejercicio correspondiente se acompañará una copia del Acuerdo de la Dirección de Hacienda.

(2). El destino de estas cantidades a fines distintos de aquellos para los que se constituye el Fondo, supone que automáticamente se acumulen a los beneficios del ejercicio en que se diese fin distinto.

pleados y obreros, en el mismo ejercicio (1).

- m) los gastos de viaje y dietas que tuviesen asignación personal en cuentas, salvo que la Administración los considere excesivos, en cuyo caso no tendrán carácter de gasto deducible las cantidades anuladas o reducidas por tal motivo. Tampoco serán gastos deducibles cuando no tuviesen asignación personal en cuentas.

En cuanto a los gastos no deducibles, los enumera el art. 18 del RF y son los siguientes:

- las cantidades que se destinen al aumento del capital - afecto al negocio, bien por asignación a las cuentas del mismo, amortización de deudas, ampliación de negocio o saneamiento del Activo, excepto las amortizaciones recogidas al hablar de los gastos deducibles (véase el apartado b) anterior).
- las cantidades destinadas a restablecer en cuenta valores que hubieran sido amortizados.
- los donativos a favor de terceros que no esten exigidos por la explotación del negocio.
- los intereses de capitales pertenecientes al contribuyente o a las personas cuya administración les esté legalmente confiada.
- las retribuciones de servicios prestados en el negocio por el contribuyente o por las personas a las cuales les esté legalmente encomendada la administración.
- el importe de las cantidades destinadas al pago de la cuota de LF del Impuesto sobre Actividades Diversas (la LF del I.I.) y las destinadas a pagar la cuota de la Cuota de Beneficios del I.I.
- el pago de los impuestos que el sujeto pasivo esté obligado a retener con cargo a los beneficios.
- las cantidades destinadas a los partícipes en cuenta.

(1). Se consideran participaciones en beneficios las que tengan por base de cálculo, las ventas, ingresos, producción o concepto análogo.

- el auxilio a otros negocios, bien fuese sufragando sus gastos o bien como garantía del capital empleado en los mismos, salvo que la empresa o negocio que recibiese el auxilio se halle sujeta a tributación en Navarra por la totalidad de sus actividades.

B.3) Compensación de pérdidas:

El art. 19 del RF alude a este problema diciendo que las pérdidas experimentadas en un ejercicio económico por cualquier clase de negocio sujeto a la Cuota de Beneficio del I.I. y que correspondan a la actividad o actividades que constituyen su objeto podrán ser amortizadas con cargo a los beneficios de los cinco ejercicios siguientes a aquel en que se produjeron y tendrán la consideración de gasto deducible. Transcurrido dicho plazo toda amortización que se produzca se considerará saneamiento de Activo.

Se computará como pérdida amortizable la que resulte de la Contabilidad, disminuida en las partidas que fiscalmente tienen la consideración de beneficio, y tales pérdidas deberán figurar en la Contabilidad en una cuenta independiente, a la que se abonen las mismas amortizaciones efectuadas en los cinco ejercicios siguientes en la cuantía que el contribuyente estime oportuno.

En el caso de que el contribuyente estuviese sujeto al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y las pérdidas sufridas se hubiesen compensado total o parcialmente en dicho impuesto no será amortizable la parte compensada.

C) Base Liquidable:

Para determinar la BL se deducen de la BI las siguientes cantidades (art. 34 del RF):

- el 40% de los beneficios líquidos que obtengan los contribuyentes que trabajen en sus negocios y los gobiernen directamente, sin intermediarios, con un mínimo de 60000 pts. anuales y un máximo de 250.000 (recordemos que han tributado por IRTP) (1).

(1). Véase el apartado 3.2 A) de este capítulo.

- las cantidades que el contribuyente destine de los beneficios de cada ejercicio económico al F.P.I.

Vamos a analizar más detenidamente este Fondo de Previsión para Inversiones. Según el art. 35 del RF el referido Fondo puede constituirse en las siguientes cuantías:

- el importe total de los beneficios que provengan de la enajenación de elementos materiales del Activo Fijo de la empresa y de las plusvalías resultantes de seguros por siniestros sufridos en los mencionados elementos.
- el 25% del beneficio neto del correspondiente ejercicio económico deducidas, cuando sea procedente, las partidas citadas en el párrafo anterior.

Para gozar de la desgravación fiscal que representa el FPI, es necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos (art. 36 del RF):

- a) que la empresa haya declarado a efectos de la Cuota de Beneficios del I.I. un beneficio superior al 6% del capital (1), salvo que hubiese sido debidamente regularizado el Balance.
- b) que las cantidades que hayan de gozar de la desgravación figuren en el Pasivo del Balance de la empresa en una cuenta titulada "Fondo de Previsión para Inversiones" y en el mismo ejercicio económico al que corresponda el beneficio con cargo al cual se constituya.
- c) que el F.P.I. se invierta en la adquisición de elementos materiales del Activo Fijo afectos directamente a la actividad de la empresa, considerándose como tales:
 - edificios e instalaciones industriales.
 - terrenos, construcciones y viviendas para los trabajadores de la empresa.
 - maquinaria y utillaje.
 - minas y canteras, en cuanto sean objeto de la actividad directa de la empresa.

(1). Véase el apartado 5.2 A) de este capítulo, donde hemos expuesto qué se entiende por capital a efectos de este Impuesto.

- bosques para explotar y repoblaciones forestales y otras explotaciones de árboles y arbustos, en la empresa que - tuviese por objeto tal actividad.
- obras de regadío para explotaciones agrícolas.
- buques.
- otros elementos y equipos de transporte.
- construcciones de tipo agrícola o ganadero, en fincas - rústicas, incluso cámaras frigoríficas para conservación de productos propios.
- edificios e instalaciones hoteleras y otros servicios que los tengan por base.
- edificios e instalaciones para conservación de productos y depósitos comerciales en los que no se venda directamente al público.
- elementos o instalaciones para copias, cálculos y mecanización de sus servicios internos o externos, y para conservación de productos.

Cualquier otra inversión distinta de las anteriores y más concretamente las inversiones en patentes, marcas, derechos y cualquier otro concepto del activo inmaterial, no gozaran de desgravación.

En las actividades de tipo comercial solamente podrán invertirse los fondos de previsión constituidos en los elementos materiales del Activo Fijo siguientes:

- buques.
- otros elementos y equipos de transporte.
- edificios e instalaciones para conservación de productos y depósitos comerciales en los que no se venda directamente al público.
- elementos o instalaciones para copias, cálculos y mecanización de sus servicios internos o externos, y para conservación de productos.

y en las actividades de servicios unicamente en los siguientes:

- maquinaria y utillaje.
- buques.
- otros elementos y equipos de transporte.
- edificios e instalaciones hoteleras y otros servicios - que los tengan por base.
- elementos e instalaciones para copias, cálculos y mecanización de sus servicios internos o externos, y para conservación de productos.

En el supuesto de que los FPI fuesen total o parcialmente - destinados a una finalidad distinta de la que les es propia, serán gravadas como beneficios en el ejercicio en que tuviese lugar tal destino indebido y en la cuantía correspondiente, produciéndose el mismo efecto en el caso de que el negocio cesara por liquidación, fusión, transformación u otra causa, salvo que la empresa continuadora del mismo mantuviese el FPI que venía figurando en la anterior.

Es necesario acreditar que la inversión del Fondo se ha realizado sin necesidad de nuevas aportaciones o de recurrir al crédito, lo cual es lógico si tenemos en cuenta que lo que se persigue con la constitución de los FPI es la autofinanciación de las empresas para la adquisición de bienes de su Activo Fijo (1).

Una vez realizada la inversión de los FPI con arreglo a los criterios que hemos venido exponiendo, la empresa debe consignar separadamente en su Activo, los elementos en que ha quedado materializada la inversión y sustituirá en el Pasivo la cuenta existente (2) por la de "Fondos de Previsión Utilizados".

Si durante los cinco ejercicios siguientes a aquel en que se efectúe la inversión, la empresa enajena o cede total o parcialmente los elementos en que quedó materializada dicha inversión, - el valor contable de tales elementos será imputado a los resultados del ejercicio en que se produzca la enajenación o cesión total o parcial, excepto en el caso de que se reinvierta su importe en la cuenta del Pasivo "Fondo de Previsión para Inversiones".

(1). Y así lo expresa el art. 38 del RF.

(2). La titulada "Fondo de Previsión para Inversiones".

D) Cuota tributaria:

La cuota tributaria se obtiene aplicando a la BL un tipo impositivo del 19% (art. 41 del RF) y de la cuota así obtenida se pueden deducir las cantidades siguientes, siempre que las diferencias resulten positivas (art. 42 del RF):

- la cuota de la LF que corresponda a las actividades gravadas y que se acreditará mediante la presentación del justificante que corresponda.
- la cuota calculada al tipo efectivo de gravamen correspondiente al 80% de los ingresos por dividendos o participaciones en beneficios de otras empresas y que esten sujetos a tributación por el I.R. de C. y que ~~no~~ hayan sido tenidas en cuenta para el cálculo del beneficio neto del mismo ejercicio económico, es decir, para la determinación de la BI.
- la parte proporcional de cuota que corresponda al 90% de los beneficios del ejercicio económico que el contribuyente destine o invierta en la construcción de viviendas de Renta Limitada destinadas a su personal y en la suscripción de obligaciones emitidas por el Instituto Nacional de la Vivienda o por entidades constructoras autorizadas por el mismo.
- igual deducción del 90% se hará de la parte del beneficio que los contribuyentes sujetos al impuesto y acogidos al plan de protección de viviendas establecido por la Diputación Foral, destinen a la construcción de las mismas para sus empleados.

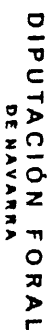
Hay que tener presente que estas dos últimas bonificaciones son concedidas, según dispone el art. 43 del RF, previa solicitud ante la Dirección de Hacienda.

- 957 -

- 4.5-6-7-8-9-10-11 = PERCEPTORES DE LA UTILIDAD**

[illegible]

NOTAS.—Números 1 y 3:	Acompañar acuerdos de la Junta general.
Id. 5 y 7:	Id. copias de los documentos del traspaso o préstamo.
Id. 9, 10 y 11:	Id. copia del convenio formalizado.



DIRECCION DE HACIENDA

Documento N. de Identidad
o núm. Identificación Fiscal

Telefono

DECLARACION de la siguiente renta del capital, con impuesto a cargo (1) { De la Empresa.
Del perceptor del beneficio.

Concepto: (ver reverso)

Importe íntegro del mismo	Fecha desde que es exigible

de de 197

(Firma),

(1) Táchese lo que no corresponde.

Año 197

RAZON O DENOMINACION SOCIAL O			DOMICILIO	LOCALIDAD	N.º DE IDENTIFICACION FISCAL O N.º DOCUMENTO NACIONAL IDENTIDAD
APELLIDO 1.º	APELLIDO 2.º	NOMBRE			

D. en calidad de y en nombre y representación de la Empresa arriba citada,

CERTIFICO: Que los perceptores de Rentas de Trabajo satisfechas por la Empresa, en el año a que se refiere esta declaración, son los que se expresan a continuación:

		Número D. N. I.	Nombre	APELLIDO 1. ^o	APELLIDO 2. ^o
(1.) Ingresos anuales	Mínimo exento	Base al 12 %	OBSERVACIONES		

8

Apellido 1.º Apellido 2.º Nombre Número
D. N. I.

Cargo

Ingresos
anuales

Mínimo
exento

Base
al 12 %

OBSERVACIONES

Sumas

LIQUIDACION

Cuotas al 12 % sobre bases tributables
Cuotas al 5 % s/ retribuciones por jornadas incompletas

Sumas

Ingreso del 1.º semestre, según C. de P. n.º

Diferencia

Premio de retención del 1 %

Diferencia

ADVERTENCIAS

(Lugar, fecha y firma)

- 1.º—Todos los que no estén declarados exentos expresamente.
- 2.º—Si no se hace constar expresamente quién pague el impuesto, se entenderá que es a cargo de la Empresa.
- 3.º—Los trabajadores con jornada incompleta deben relacionarse separadamente al fi-

CAPITULO XXII

LOS IMPUESTOS GENERALES EN EL REGIMEN TRIBUTARIO NAVARRO

1.- IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS.

1.1.- NORMAS DEL CONVENIO.

A) La condición foral de las personas físicas:

El art. 6 del Texto del Convenio de 1969 regula este Impuesto y en el número 1 del referido artículo se establece que corresponderá a la Diputación de Navarra la imposición y cobranza del IGRPF a todas aquellas personas físicas que tengan derecho al régimen foral navarro, según las reglas del art. 14 del Código Civil (1), siempre y cuando residan en la provincia de Navarra durante más de seis meses al año sin interrupción o durante más de ocho meses en otro caso (2).

Según esto, para tributar por el I.G.R.P.F. a la Diputación se exigen dos requisitos:

- derecho al régimen foral navarro, conforme a las reglas del art. 14 del Código Civil.
- residencia en Navarra durante seis meses al año sin interrupción o más de ocho meses en otro caso.

-
- (1). El art. 6.1 del Convenio cita el art. 15 del Código Civil, pero actualmente tal artículo no es el 15 sino el 14 y éste último recogemos al aludir al Convenio.
- (2). Esta fórmula ya venía recogida en el Convenio de 1941, en cuyo Título V se atribuía a la Diputación "la imposición y cobranza de la Contribución sobre la Renta, a todas las personas naturales que tengan derecho al régimen foral navarro, según las reglas establecidas en el art. 15 del Código Civil, siempre y cuando residan en la provincia de Navarra durante más de seis meses al año, sin interrupción, o más de ocho meses en otro caso".

Esto supone una diferencia en relación con el régimen de - Alava, ya que mientras en esta provincia se sigue siempre un criterio personal, en Navarra se sigue un criterio mixto, al pedir conjuntamente, la residencia habitual y la vecindad foral, es de cir, criterios territoriales (la residencia, que supone una estrecha vinculación con un territorio) y criterios personales (la vecindad foral).

Es importante según esto, determinar qué personas naturales pueden considerarse navarras y para ello deben examinarse la Compilación o Fuero Nuevo de Navarra, aprobado por Ley 1/1973, de - 1 de marzo (1) y el art. 14 del Código Civil.

La regulación que de este tema hace la Compilación podemos - resumirla del modo siguiente:

a) Reciprocidad de la condición civil:

La adquisición, conservación, pérdida y recuperación de - la condición foral de navarra se rige, en primer lugar, por la Compilación y, en su defecto, por el Derecho Común conforme al principio de reciprocidad (Ley 11).

b) Navarros en el extranjero y extranjeros en Navarra:

Los navarros que residan en el extranjero conservan la nacionalidad española. En el caso de que adquieran nacionalidad extranjera sin perder la española, conservan su condición navarra, precisamente por conservar esta última nacionalidad. Si recuperan su nacionalidad española, después de haberla perdido, automáticamente recuperan también su condición de navarros (Ley 12).

Un extranjero que resida en Navarra, adquiere la condición foral navarra si consigue la nacionalidad española - (Ley 13).

c) Efectos de la condición foral:

Cuando una persona tiene condición foral navarra queda - sometida al Derecho Civil y a las disposiciones administrativas y fiscales de Navarra. Cuando un navarro queda poste

(1). BOE. de 7 de marzo de 1973.

riormente sometido a otro Derecho, los actos no pierden - su validez, pero los efectos de tales actos quedan sometidos al nuevo Derecho y viceversa, los actos realizados por personas no navarras quedan sometidos en cuanto a sus efectos, al Derecho navarro, si tales personas consiguen, posteriormente, condición foral navarra (Ley 16).

d) Presunción de foralidad:

Cuando no se pueda determinar claramente la condición foral de navarro, prevalecerá ésta si correspondiese por razón del lugar de nacimiento (Ley 14).

El Código Civil por su parte, establece que la vecindad civil se adquiere de las formas siguientes:

a) De forma originaria:

Por la filiación (IUS SANGUINIS), lo cual significa que los hijos adquieren la vecindad de sus padres, con preferencia la del padre, si es diversa la de ambos progenitores - (art. 14 núms. 2 y 4).

b) De forma derivada:

- por opción. Los nacidos fuera de territorio navarro de padre de condición navarra adquieren la vecindad foral si dentro del año siguiente a su mayor edad o emancipación, declaran ante el encargado del Registro Civil su voluntad de someterse al Derecho navarro (art. 14.2).
- por residencia continuada durante dos años, siempre que el interesado manifieste ser esa su voluntad o por la residencia continuada de diez años, sin declaración en contrario durante ese plazo (art. 14.3).
- por unidad familiar. La mujer casada sigue la condición de su marido y los hijos emancipados la de su padre, y en defecto de éste, la de su madre (art. 14.4).

En caso de dudas, dice el art. 14.5 que prevalecerá la vecindad civil que corresponda al lugar del nacimiento.

A tenor de todo ésto ya tenemos los elementos de juicio para, poniendo en relación lo dispuesto en el Código Civil y en la Compilación, determinar qué personas físicas se pueden considerar navarros:

- los hijos de padre navarro (que deberan optar a ello si han nacido fuera de Navarra).
- los hijos de madre navarra (cuando ésta es viuda o es desconocido el padre).
- los que residan en Navarra durante diez años.
- los que residan en Navarra durante dos años, si expresan su deseo de adquirir ésta condición.
- los extranjeros que se nacionalicen españoles y residan en Navarra durante el tiempo citado anteriormente.
- el navarro que resida en el extranjero conservando la nacionalidad española.
- la mujer casada con un navarro.

Esta formulación del Convenio plantea problemas, puesto que al réquerirse, además de la vecindad foral, la residencia efectiva en Navarra durante un cierto período de tiempo, ambas deben ser demostradas, pero así como la primera no plantea ninguna dificultad, la segunda es mucho más compleja. Al ser la residencia efectiva una mera cuestión de hecho, y no de derecho, se requiere un gran esfuerzo de investigación, y todo ello puede conducir a - que numerosos contribuyentes traten de acogerse al régimen fiscal navarro, y tributar a la Diputación en lugar de hacerlo al Estado, porque entienden que le va a ser más difícil a la Diputación localizar los bienes que esos contribuyentes tienen en territorio común, de lo que le sería al Estado (1).

(1). Esta situación es evidente y a ella alude SOTO GUINDA, cuando dice que "a nadie se le oculta el alto camuflaje a que se presta la mencionada condición de residencia" afirmando que se conocen casos concretos de fuertes industriales catalanes (El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España y en el Mercado Común" en HPE núms. 6/7, 1970, pág. 143).

También DEL BURGO admite la posibilidad de que existan quienes pretenden adquirir el fuero tributario de Navarra por razones fraudulentas. ("El Fuero: pasado, presente y futuro. EUNSA, Pamplona, 1975, pág. 128).

GOTA LOSADA ha llegado a decir, refiriéndose concretamente a Navarra, que la existencia de un Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, basado en un criterio mixto: personal (vecindad foral) y territorial (residencia habitual), origina diferencias de presión fiscal, porque las rentas generadas en un territorio común percibidas por un navarro, es posible que soporten una tributación distinta a la de las rentas similares obtenidas por una persona física sometida al régimen común, y añade dicho autor que "el requisito de la residencia habitual es - prácticamente imposible de probar y, en consecuencia, la sujeción a Navarra queda en la práctica supeditada fundamentalmente a la circunstancia de la vecindad foral" (1).

-
- (1). GOTA LOSADA, Alfonso: "Tratado del Impuesto sobre la Renta" Editorial de Derecho Financiero, pág. 557 y ss.

Fese a este opinión de GOTA LOSADA, hay quienes piensan - que la inclusión en un Convenio Económico de un Impuesto que grave con generalidad la renta de las personas físicas no supone una transgresión al principio de igualdad tributaria, como manifestó en su momento el exministro de Hacienda ESPI-NOSA SAN MARTIN en su artículo "El régimen económico de Navarra y el principio de igualdad fiscal" publicado en "El Europeo" el 9 de marzo de 1973 y cómo ha puesto de relieve el Tribunal Supremo en una sentencia de 17 de febrero de 1972 (Aranzadi Repertorio de Jurisprudencia, número marginal 880 y que ha sido ampliamente comentada por JUAN ALFONSO SANTAMARIA PASTOR (véase "Tributación, régimen foral e igualdad ante la Ley: en torno a la sentencia de 17 de febrero de 1972" en Revista de Administración Pública núm. 70 (enero-abril de 1973)).

También en el coloquio que se entabló después de la ponencia "Los pactos fiscales" en la XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero, JAIME IGNACIO DEL BURGO aludió al tema de la justicia o injusticia de los Conciertos Económicos diciendo que Navarra ha planteado ciertas suspicacias en lo referente a su régimen fiscal, porque se la ha tratado como "una especie de Mónaco española, donde no se pagan impuestos". "Desgraciadamente -sigue diciendo DEL BURGO- una de las quejas de carácter interno que el régimen foral ha de soportar en la actualidad es la de que la presión fiscal en Navarra es superior a la del resto del país", para añadir seguidamente que esto "es opinión discutible, teniendo en cuenta además la discutibilidad de las informaciones que existen al respecto" (vid. ob. cit. pág. 220).

Ante esta situación de hecho GOTA entiende que la solución más acertada sería la de no atribuir el IGRPF a la Diputación y atribuírselo al Estado, mientras que DEL BURGO (1) cree que el problema se solucionaría aplicando a Navarra el mismo criterio que se aplica en Alava, es decir, el criterio de personalidad - con todas sus consecuencias para los navarros por filiación (es to es, por el IUS SANGUINIS).

B) Contribuyentes de régimen común que adquieren la vecindad navarra:

El párrafo 2º del art. 6.1 del Convenio de 1969 establece - que "quienes siendo contribuyentes a la Administración del Estado, adquieran en lo sucesivo el derecho al régimen foral navarro, deberán cumplir para tributar a la Diputación de Navarra por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, además de la condición de residencia prevista (es decir, residir en Navarra durante más de seis meses al año sin interrupción, o más de ocho meses en otro caso) la de haber tributado en la Delegación de Hacienda de Navarra en los dos años anteriores".

Este plazo es completamente lógico, puesto que si el Código Civil exige, en su art. 14.3 una residencia como mínimo de dos - años para adquirir la vecindad foral navarra, debemos entender - que durante esos dos años el contribuyente ha tenido que tributar en la Delegación de Hacienda de Navarra, porque ha residido en dicha provincia y ha tenido allí su domicilio fiscal.

Sigue diciendo el art. 6 del Convenio, pero ahora en su número 2, que "cuando un contribuyente sujeto al régimen común por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, adquiere con posterioridad el derecho a tributar por el régimen especial del Convenio quedará obligada a contribuir a la Diputación, aplicando ésta, durante los diez años siguientes a la fecha de - la adquisición de ser condición civil navarra, las normas de liquidación y tipos impositivos vigentes en cada momento en dicho territorio común" (2).

(1). DEL BURGO, Jaime Ignacio: "Régimen Fiscal de Navarra". Editorial Aranzadi, Pamplona, 1972, pág. 85.

(2). En estos casos, la Diputación dará cuenta a la Dirección General de Tributos de las alteraciones que se produzcan exponiendo las razones en que fundamenta su derecho a percibir - el gravamen que devengue de tales personas.

Como puede observarse, el texto del Convenio trata con mucha cautela el tema de la adquisición de la vecindad navarra al objeto de impedir la evasión tributaria. Por ello, es perfectamente consecuente que durante un plazo de diez años se apliquen al "nuevo navarro" las normas que rigen en el sistema tributario común.

Existe una sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1954 (1), anulando un acuerdo de la Dirección General de Contribución sobre la Renta por defectos de tramitación en un expediente promovido por pretendida vecindad foral, y otra de 28 de diciembre de 1971 (2) por la que se desestima un recurso interpuesto contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de octubre de 1970, referente a un contribuyente - que alegaba tener la vecindad navarra. Del análisis de ambas sentencias obtiene SOTO GUINDA (3) las siguientes conclusiones:

- la transferencia de un contribuyente por imposición sobre la Renta desde la Administración del Estado a la Diputación no es un acto unilateral del contribuyente, ya que éste debe dirigirse a la Diputación Foral, para que esta Corporación produzca, si lo estima procedente, el correspondiente acto ante la Delegación de Hacienda de Navarra.
- la solicitud de baja en el Censo de Renta en una provincia es un hecho que afecta a la Hacienda Pública y, por tanto, tiene ésta derecho a discutirlo. De aquí se sigue la posibilidad que tiene la Administración del Estado de realizar actuaciones gestoras e inspectoras, aunque medien certificados de Ayuntamientos, Corporaciones, Entidades o personas cualesquiera.

-
- (1). Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, número marginal 2921. Esta sentencia califica, además, la naturaleza jurídica de los Conciertos, como "netamente contractual" y a su elemento formal de Ley paccionada.
- (2). Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, número marginal 5246.
- (3). SOTO GUINDA, Joaquín: "Contribuyente en régimen común que - adquiere la vecindad navarra: tramitación "en Crónica Tributaria, núm. 2, Madrid, 1972, pág. 189 y ss.

C) Contribuyentes que han de tributar según el régimen común:

El art. 6.2 del Convenio dispone que cuando una persona - pierda las condiciones que determinan su obligación de contri-- buir por el IGRPF a la Diputación de Navarra, "quedará sometida a imposición por el Estado, debiendo facilitar en tal caso aquella Corporación a la Administración del Estado cuantos datos poseya relativos a la capacidad fiscal de las mismas" (1).

El Tribunal Supremo ha contemplado también este problema, y así tenemos las sentencias de 22 de octubre de 1974 (2), y las de 5 (3), 12 (4) y 25 de noviembre de 1974 (5), que aluden a recursos de alzada interpuestos por personas que venían siendo contribuyentes por el IGRPF en la Diputación Foral de Navarra y que fueron declaradas sometidas a imposición por el Estado, debido a que, aunque gozaban del requisito de la vecindad foral navarra, dejarían de cumplir el de residencia en Navarra durante más de - seis meses al año sin interrupción o más de ocho en caso contra- rio, y como ya sabemos, el art. 6.1 del Convenio exige ambas condiciones para tributar por el referido Impuesto a la Diputación Foral.

Estas sentencias, que han sido analizadas por SOTO GUINDA - (6), permiten obtener las condiciones siguientes:

-
- (1). DEL BURGO opina que en este punto debería aplicarse el principio de reciprocidad, y cuando un contribuyente navarro - pierde la vecindad foral debería quedar obligado a que se - le aplicasen las normas de la Diputación durante diez años, de igual forma que al contribuyente de régimen común que adquiere la vecindad navarra se le aplican durante diez años las normas vigentes en territorio común ("El Fuero.....", pág. 129).
 - (2). Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, númmarginal 3943.
 - (3). Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, núm. marginal 4634.
 - (4). Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, núm. marginal 4452.
 - (5). Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, núm. marginal 4565.
 - (6). SOTO GUINDA, Joaquín: "Contribuyente navarro que ha de tri- butar según el régimen común por el Impuesto sobre la Renta" en Crónica Tributaria núm. 14, Madrid, 1975, pág. 203 y ss.

- a) El particular afectado por la transferencia desde el régimen foral al común puede impugnar el acto en virtud del -cual la Administración del Estado le declara sometido a - las normas comunes, y esta legitimación para impugnar el acto declarativo de sumisión al régimen tributario común no es nueva, porque ya se adopta este criterio en la sentencia de 24 de enero de 1972 (1).
- b) La carga de la prueba del cumplimiento de los requisitos de vecindad foral navarra y residencia en Navarra por el tiempo señalado en el Convenio, corresponde a la parte recurrente, es decir, al contribuyente (2). Sobre todo debe probarse el requisito de la residencia, porque el de la - vecindad foral es ineludible: si no existe o se ha perdido no procede examinar si se cumple o no la residencia.

El T.S. declara también en estas sentencias, que la inscripción en el Padrón Municipal de los Ayuntamientos de - Navarra no prueba el requisito de residencia porque no es función de dichos Padrones acreditar la residencia. Lo que realmente actúa como prueba son los datos que obran en los expedientes acerca de la residencia efectiva en la provincia de Navarra, como luego veremos (véase el apartado F) - siguiente).

- c) La exacción del Impuesto corresponde a la Administración del Estado desde el momento en que hayan variado las circunstancias del contribuyente y este ya no sea acreedor - al régimen tributario foral. Ahora bien, ello no es virtud de una retroactividad del acto declarativo de transferencias, sino de una aplicación estricta de lo dispuesto en - las normas del Convenio, como es el párrafo 4 del número 2 del art. 6 donde se dice: "...retrotaídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario".(Véase el apartado D) siguiente). Este criterio del T.S. corrobora lo dispuesto en las sentencias de 28 de diciembre de 1971 (3) y 18 de marzo de 1974 (4).

(1). Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, núm.marginal, 276

(2). Así lo dispone el art. 1214 del Código Civil y una reiterada Jurisprudencia.

(3). Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, núm.marginal, 5246.

(4). Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, núm.marginal, 1326.

- d) La Administración del Estado tiene derecho, en todo momento, a investigar si un contribuyente de vecindad navarra - cumple los requisitos para gozar del régimen foral, como - se desprende de los arts. 109 y 140 y siguientes de la LGT, así como de las normas específicas reguladoras de los distintos tributos.

D) Discrepancias sobre el régimen que debe aplicarse:

El art. 6 del Convenio también regula las cuestiones que - puedan surgir sobre discrepancias entre la Administración del - Estado y la Diputación de Navarra, en orden a la adquisición o pérdida del derecho que tiene la última a someter a su fuero - tributario a los contribuyentes que cumplan los requisitos previstos para tributar por el Convenio.

En estas discrepancias se dará audiencia al interesado, y en tanto se resuelvan, aquel ente que viniera gravando a los - contribuyentes en discusión continuará sometiéndoles a su fuero sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deben efectuarse entre ellas, "retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario", según el acuerdo de la Junta Arbitral, que conozca del caso.

Cuando un contribuyente que tributa en una Administración pase a tributar a la otra, la Administración a la que deja de - pertenecer podrá perseguir, liquidar y recaudar, dentro de las limitaciones legales establecidas, los impuestos que correspondan al tiempo en que estuvo sometido a su jurisdicción.

E) Discrepancias respecto a la domiciliación de los contribuyentes:

Según el art. 6.5 del Convenio las discrepancias que puedan producirse entre la Delegación de Hacienda de Navarra y la Diputación respecto a la domiciliación de un contribuyente, o a la concurrencia en éste de las condiciones establecidas para tributar a la Diputación, se entienden planteadas formalmente - cuando la Administración requerida por tal causa no se avenga a dicho requerimiento, lo que, en su caso, deberá hacer constar en el plazo de 30 días.

Tales discrepancias se elevan a la Dirección General de - Tributos a efectos del acuerdo que proceda y si la Diputación no estuviese de acuerdo con el criterio de dicha Dirección General puede pedir, dentro de un plazo de tres meses, su revisión por la Junta Arbitral.

F) Normas de cooperación entre el Estado y la Diputación:

También el art. 6 se ocupa de este tema a los que dedica - los números 3 y 4 del mismo. Según tales números la Diputación de Navarra, a los efectos de la estadística general del tributo, enviará a la Delegación de Hacienda de Navarra, dentro de los - seis primeros meses de cada año, un ejemplar de cada una de las declaraciones de renta que se han formulado ante dicha Corporación, así como cuantos datos le fuesen solicitados a tales fines.

Al mismo tiempo, la Diputación debe colaborar en la formación del Registro de Rentas y Patrimonios, aportando los datos que requiera el Ministerio de Hacienda. La propia Diputación - dictará normas para Navarra, en las que se señalen las Entidades, Organismos y funcionarios establecidos en dicha provincia que deben aportar datos y documentos para el citado Registro - así como la forma y plazos en que la aportación haya de efectuarse. Estos datos y documentos serán presentados en la Diputación, que remitirá los ejemplares precisos al Registro en cuestión.

A su vez el Registro de Rentas y Patrimonios facilitará a la Diputación los datos y documentos que a éste le interesen - respecto a sus contribuyentes.

1.2.- NORMAS DE LA DIPUTACION.

Cuando el Impuesto corresponde a la Diputación de Navarra - ésta aplica el Reglamento aprobado por Acuerdo de 29 de diciembre de 1969, dictado en ejecución de lo dispuesto en el apartado B) del Acuerdo de 24 de noviembre de 1967 y por el que queda derogado el Acuerdo de 4 de febrero de 1955 y normas complementarias.

Las normas de exacción de este RF, son similares a las vigentes en territorio común y por ello, vamos a recoger aquí unicamente las diferencias más importantes entre ambos regímenes.

A) Obligación de contribuir:

Así como en el régimen común existe en este Impuesto una obligación personal y otra real de contribuir, en el régimen foral solo existe obligación personal, que afecta a todas las rentas del contribuyente, tanto si proceden de fuente nacional como extranjera (art. 7.2 del RF). No existe, pues, obligación real de contribuir.

B) Base Imponible:

Al igual que en el régimen común, la BI puede determinarse por los siguientes regímenes (art. 12 del RF):

- estimación de ingresos con deducción de los gastos fiscalmente deducibles.
- estimación mediante signos externos de renta gastada.
- estimación por el Jurado Tributario como régimen subsidiario.

La única diferencia sustancial con el régimen común estriba en la estimación de ingresos cuando aparecen rentas sujetas a la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria. En estos casos, cuando el capital imponible exceda de 30.000 ptas. el cómputo de la BI se efectúa multiplicandola por el coeficiente 4 (art. 13.1 del RF).

C) Base Liquidable:

Mientras que en el régimen común de la BI del Impuesto se pueden deducir los rendimientos del Patrimonio Familiar Mobiliario o Agrícola, cuando proceda, en el régimen foral no existe reducción por Patrimonio Familiar (art. 31 del RF).

D) Cuota Tributaria:

Los tipos de gravamen aplicables por la Diputación son los mismos, del territorio común, por lo que la escala de gravamen que se aplica en Navarra es la siguiente (art. 32 del RF):

Base Liquidable hasta pesetas	Tipo Medio resultante	Cuota íntegra	Resto BL hasta pts.	Tipo aplicable
-	-	-	100.000	15,00
100.000	15,00	15.000	100.000	16,40
200.000	15,70	31.400	100.000	17,77
300.000	16,39	49.170	100.000	19,11
400.000	17,07	68.280	100.000	20,47
500.000	17,75	88.750	100.000	21,77
600.000	18,42	110.520	100.000	22,97
700.000	19,07	133.490	100.000	24,35
800.000	19,73	157.840	100.000	25,49
900.000	20,37	183.330	100.000	26,67
1.000.000	21,00	210.000	500.000	30,18
1.500.000	24,06	360.900	1.000.000	35,50
2.000.000	26,92	538.400	1.000.000	42,25
3.000.000	32,03	960.900	1.000.000	49,27
4.000.000	36,34	1.453.600	1.000.000	53,89
5.000.000	39,85	1.992.500	en adelante	56,12

En ningún caso la cuota íntegra resultante por aplicación de esta escala podrá exceder del 40% de la BL.

Cuando se trate de contribuyentes varones, solteros y mayores de veinticinco años, los tipos de gravamen se multiplican - por el coeficiente 1,1, sin que el incremento que éste represente pueda elevar el límite de la cuota por encima del 55% de la BL (1).

Cuando la BL no exceda de 200.000 ptas. sólo se exigen los impuestos a cuenta, pero las plusvalías gravables tributarán al 15% (art. 32 números 3 y 4 del RF).

E) Desgravaciones:

a) Desgravación por trabajo:

(1). Se exceptuaran de esta regla los ordenados IN SACRIS y los religiosos profesos.

Por rentas de trabajo se desgravan el 25% de la porción que no supere 500.000 ptas. y el 20% del resto con un máximo de desgravación de 325.000 ptas. (art. 34 del RF).

b) Desgravación por familia:

Por situación familiar los contribuyentes tienen derecho a la desgravación de las siguientes cantidades (art. 35 del RF):

1º) por la esposa del contribuyente, 50.000 ptas. salvo que medie sentencia de divorcio o separación judicial.

2º) por cada hijo legítimo, legitimado, natural reconocido o adoptado, 30.000 ptas. con las siguientes excepciones:

- los varones mayores de 25 años.
- los casados y religiosos profesos de uno y otro sexo.
- los de uno y otro sexo que tengan de por sí peculio con renta superior a 30.000 ptas. anuales o perciban retribuciones de trabajo que superen el mínimo exento por el IRTP, salvo que aquella renta haya sido computada en los ingresos del cabeza de familia.

Cuando el hijo sea invidente, gran mutilado o gran inválido, física o mentalmente o subnormal, se eleva a 60.000 ptas. la desgravación, y además no se aplica la excepción de los varones mayores de 25 años.

E) Deducciones:

A efectos de la deducción de los Impuestos a cuenta los rendimientos del trabajo personal exentos o liquidados a tipo inferior se consideran comprendidos en el tipo del 16% (art. 39.6 del RF).

Es deducible la cuota provincial satisfecha a la Diputación

por el Impuesto sobre el ~~—~~ Aumento del Valor de los Terrenos Rústicos y Urbanos si la plusvalía objeto de la imposición ha sido tenida en cuenta entre los ingresos (1) (art. 39.2 del RF).

Cuando en la BI figuren ingresos procedentes del territorio común, se deducen las cuotas correspondientes a los Impuestos a cuenta en su cuantía íntegra (art. 39.7 del RF).

G) Doble imposición internacional:

Según el art. 40 del RF para evitar la doble imposición internacional, y sin perjuicio de lo que se disponga en los tratados internacionales, de la cuota del IGRPF se deduce, por razón de ingresos procedentes del extranjero, la menor de las dos cantidades siguientes:

- el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal, que afecte a dichos ingresos o sobre el valor patrimonial de los bienes de que los mismos procedan, y
- el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen (2) a los ingresos computables que procedan del extranjero.

H) Liquidaciones:

La Diputación puede practicar liquidaciones provisionales sobre las declaraciones presentadas, ajustándose estrictamente a los datos y cifras consignadas en las mismas, pero no a la calificación fiscal que les hubiese atribuido el contribuyente (art.

(1). Respecto al Impuesto sobre el Aumento del Valor de los Terrenos Rústicos y Urbanos véase el apartado 1.3 del capítulo XXIII de la presente tesis. Adelantemos ahora que se trata de un Impuesto al que para nada alude el texto del Convenio de 1969, pero que la Diputación ha establecido por Acuerdo de 25 de febrero de 1966, y que está regulado por el RF de 23 de mayo de 1967.

(2). El tipo de gravamen se obtiene mediante la siguiente fórmula:

$$\text{la: } \frac{\text{Cuota según escala}}{\text{Base Liquidable}} \times 100$$

Cuando prevalezca la estimación por signos externos, el tipo medio de gravamen se calcula en función de la base de dicha estimación.

55 del RF), siendo dicho acto de liquidación recurrible incluso en vía contencioso-administrativa.

Para ello se pueden practicar tales liquidaciones sobre las declaraciones que el 1 de octubre de cada año tuvieran pendientes de incorporación ingresos procedentes de actividades o explotaciones, cuyas BI se determinen en régimen de evaluación global, tomando en cada caso la mayor de las siguientes cantidades:

- la que resulte de estimar los ingresos y demás elementos - aportados por el contribuyente, prescindiendo de la evaluación global pendiente.
- la que se obtenga aplicando a la cuota de la última liquidación definitiva por el Impuesto la siguiente escala (1):

<u>Base Liquidable del Impuesto.</u>	<u>Porcentaje de la cuota in- gresada por el Impuesto.</u>
De 400.000 a 600.000	30%
De 600.000 a 800.000	60%
De 800.000 en adelante	90%

A medida que se produzcan liquidaciones definitivas por el Impuesto General sobre la Renta se sustituye la escala anterior por el porcentaje único del 70% sobre las cuotas ingresadas.

Las liquidaciones provisionales, incluso las autoliquidaciones, se practican prescindiendo de las estimaciones por signos externos de renta gastada, que unicamente deben tenerse en cuenta en el momento de la liquidación definitiva.

El art. 56, párrafo 2º del RF, reconoce el derecho a la devolución de oficio, cuando el importe a ingresar según la liquidación definitiva sea inferior a lo ingresado por liquidación provisional.

(1). Las liquidaciones asignadas se redondean por defecto en millares de pesetas, no girándose liquidación provisional - cuando la cantidad a ingresar sea inferior a mil pesetas.

2.- IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES Y DEMAS ENTIDADES JURIDICAS.

2.1.- NORMAS DEL CONVENIO.

El Convenio de 1969 sigue con las sociedades un régimen semejante a los Convenios de 1927 que fué el primero donde se hizo una regulación de los requisitos que debían reunir las sociedades para quedar sujetas al régimen tributario especial (1) y de 1941. Veamos cuáles son las normas que establece, pues, el Convenio de 1969 (2).

A) La condición foral de las personas jurídicas:

Se ha planteado el problema de la condición foral de las personas jurídicas y al respecto, la Diputación ha sostenido desde un principio la existencia de sociedades navarras, tesis que ha sido apoyada constantemente por la doctrina navarra (3).

También la jurisprudencia ha seguido en algunos casos este parecer, y como ejemplo podemos citar la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 1960 (4) donde en uno de sus resultados dice "la Sociedad....., sociedad de condición navarra...."

Por otro lado, existe una Resolución de la Dirección General de lo Contencioso de 22 de marzo de 1948 donde también se reconoce la existencia de sociedades navarras.

- (1). Antes de esa fecha existían disposiciones aisladas, que completaban la Contribución Industrial, y que pretendían exigir ésta, en determinados casos, en proporción a los beneficios efectivos de los contribuyentes, cuando éstas fueran superiores a las señaladas en las Tarifas del Impuesto (vid. LUIS OROZ y ZABALETA, "Legislación tributaria de Navarra", Pamplona, 1950, pág. 631).
- (2). Todas estas normas del Convenio se aplican a las empresas - que el art. 9 del IR del Impuesto de Sociedades, aprobado por Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, considera sujetos pasivos del Impuesto (art. 7.14 del Convenio).
- (3). Como ejemplos de todo esto, tenemos un dictamen elaborado por JESUS AIZPUN TUERO para la Diputación en 1909 y la Comunicación que hicieron JOSE JAVIER NAGORE y el susodicho AIZPUN TUERO en las Jornadas de Derecho Foral que se celebraron en Jaca durante el verano de 1972.
- (4). Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, núm. marginal 3376.

Sin embargo, y pese a esta Resolución que acabamos de citar, el criterio de la Administración del Estado no es uniforme, porque en otra Resolución, esta vez de la Dirección General de Impuestos sobre la Renta de 29 de diciembre de 1965, se defendía la tesis de que la condición civil navarra es un concepto puramente civil y aplicable exclusivamente a las personas físicas, y en igual sentido se manifiesta otra de la Dirección General de Impuestos Directos de 24 de diciembre de 1970.

Esta última Resolución de 1970 consideró que una sociedad - cuyo capital pertenecía en parte a entidades jurídicas domiciliadas en Navarra no tenía que tributar exclusivamente a la Diputación Foral. Sus argumentos eran que "la constitución, el domicilio y la condición o vecindad navarra, son tres elementos separados y distintos: ni la constitución ni el domicilio, aunque coincidan en territorio navarro, determinan la condición navarra de las personas jurídicas, porque no dan lugar a la aplicación de ningún derecho foral". Sigue argumentando la Resolución que "la constitución en territorio navarro de una sociedad es irrelevante a los efectos de la Ley de 1941 (Convenio anterior al vigente en la actualidad) porque lo mismo alcanzan a las personas jurídicas constituidas en territorio navarro que a las que trasladan su domicilio a dicho territorio después de constituidas en provincias de derecho común. Todo ello permite afirmar dos conclusiones importantes:

- no hay sociedades navarras, sino sociedades españolas domiciliadas en Navarra sometidas al mismo derecho que las demás - compañías mercantiles, sin distinción entre común y foral.
- la constitución y el domicilio en territorio navarro, conforme al estatuto de las compañías mercantiles, confieren la nacionalidad española y la personalidad jurídica, pero no otra condición de tipo particular.

La Diputación no estuvo de acuerdo con este parecer y lo sometió a la consideración de la Junta Arbitral, por entender que el mismo lleva al absurdo de que una Sociedad cuyo capital pertenezca mayoritariamente a la Diputación Foral habría de tributar a la Administración del Estado. La Junta Arbitral resolvió la discrepancia con fecha 12 de septiembre de 1973, aceptando la te

sis de la Diputación de Navarra.

Como puede observarse, todo el problema planteado surgió - como consecuencia de la aplicación del Convenio de 1941, tal y como dice textualmente la Resolución de 1970. ¿Qué fué lo que hizo posteriormente el Convenio de 1969 ante este tema?. Pues - este Convenio realmente no solucionó el problema, puesto que en el número 1, párrafo 3º del art. 7 estableció que, a efectos del Impuesto de Sociedades, "si las participaciones en el capital de una Sociedad, estén o no representadas por títulos-valores, pertenezcan en todo o en parte a Entidades Jurídicas o comunidades de bienes, aquéllas se computaran como de condición navarra en la misma proporción en que esta condición se atribuya al capital de la Entidad o comunidad propietaria de las expresadas participaciones".

Esto quiere decir que el capital de las Sociedades cuyos - títulos sean a su vez poseídos por otras personas jurídicas, sólo se computará navarro en la misma proporción en que sea navarro el capital de la Sociedad propietaria.

DEL BURGO (1) pone de relieve como a pesar del art. 7 el fondo del problema sigue en pié: las sociedades domiciliadas en Navarra ¿son civilmente navarras?. A este pregunta no responde el Convenio de 1969, que tan solo adopta soluciones de tipo práctico, pero sin entrar al fondo del problema.

Si no podemos solucionar el problema planteado a través del Convenio vigente ¿dónde puede encontrarse la respuesta que lo - solucione?. La solución surge como consecuencia de la aparición de la Compilación del Derecho Civil de Navarra de 1 de marzo de 1973, en cuya Ley 15 se dice expresamente que "la condición foral navarra de las personas jurídicas se determinará por su domicilio", para añadir en la Ley 16 que "la condición foral navarra de una persona somete a ésta al Derecho Civil y a las disposiciones administrativas y fiscales de Navarra".

Por tanto, según la Compilación, existen personas jurídicas de condición navarra, que quedan sometidas a las disposiciones tributarias de la Diputación.

(1). DEL BURGO, Jaime Ignacio: "Régimen fiscal de Navarra". Editorial Aranzadi, Pamplona, 1972, pág. 99.

Para reforzar este carácter, la Disposición Transitoria - Primera de la Compilación dispone que la misma se aplicará "a los actos otorgados y a las relaciones causadas con anterioridad a su promulgación y no surtirán efecto en contra de la Com pilación cuantas disposiciones legales o reglamentarias, civiles, administrativas o fiscales, así generales como forales, se opongan a la misma".

B) Sociedades domiciliadas en Navarra:

Según el Convenio de 1969 las Sociedades domiciliadas en Navarra tributan exclusivamente a la Diputación si reúnen el - primero y cualquiera de los otros dos requisitos siguientes:

- que la mayoría del capital desembolsado pertenezca a perso nas de condición navarra, teniendo en cuenta (como ya hemos señalado en el apartado A) anterior) que, solamente a los - efectos del Impuesto de Sociedades, si las participaciones en el capital de una sociedad pertenecen, en todo o en parte, a entidades jurídicas o comunidades de bienes, tales - participaciones se computan como de condición navarra en la misma proporción en que se atribuya dicha condición al capital de la empresa o comunidad propietaria de las referidas participaciones (art. 7.1 1º del Convenio).
- que la mayoría de los negocios de la entidad se realicen - dentro de Navarra, entendiéndose que los negocios se realizan en Navarra cuando los productos del tráfico de la entidad se destinen al uso o consumo en territorio navarro, o cuando los servicios u obras objeto de la actividad de aquella se efectúen o presten en territorio navarro (art. 7.1 2º del Convenio).
- que la mayoría de las inmovilizaciones de la sociedad esten en territorio navarro, entendiendo por inmovilizaciones el conjunto de edificios, terrenos e instalaciones fijas afectados a la explotación que constituya su actividad, tanto si son propias como arrendadas (art. 7.1 3º del Convenio)

También tributan exclusivamente a la Diputación las sociedades domiciliadas en Navarra cuyo capital pertenezca a personas

de condición navarra en más de un 65% con tal de que tengan en Navarra al menos el 30% de sus inmovilizaciones o realicen en dicha provincia el 20% de sus negocios (art. 7.2 del Convenio).

Las sociedades domiciliadas en Navarra antes del 1 de enero de 1927 que en aquella fecha tributaban exclusivamente en Navarra (1) continuarán haciéndolo, a menos que amplien su capital, aumenten sus obligaciones, se fusionen con otras empresas o cambien su personalidad o situación jurídica por cualquier otro medio, porque en tales casos quedan sometidas a las normas de sujeción a uno u otro territorio (art. 7.3 y 7.8 del Convenio).

Las sociedades domiciliadas en Navarra que no reúnan o dejen de reunir los requisitos mencionados más arriba, tributan al Estado y a la Diputación Foral en función de la cifra relativa de negocios atribuibles respectivamente a territorio común y foral (2) (art. 7.6 del Convenio).

-
- (1). De las 238 empresas domiciliadas en Navarra antes del 1 de enero de 1927, 227 quedaron sujetas a tributar a la Diputación, 9 tributaron a ambas Administraciones en función de la cifra relativa de negocios y 6 quedaron pendientes de la comprobación de sus circunstancias sociales.
- (2). Ni el Convenio de 1969 ni los anteriores dicen cómo debe calcularse la cifra relativa de negocios, limitándose a regular la forma en que deben resolverse las posibles controversias entre las dos Administraciones en esta materia. Como establece SOTO GUINDA ("Tributación de las Sociedades en España", Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1973, pág. 108) la cifra relativa de negocios la fija el Delegado de Hacienda de Navarra, a menos que la Diputación muestre disconformidad, en cuyo caso resuelve el Director General de Tributos, contra cuyo acuerdo cabe, a su vez, acudir ante la Junta Arbitral. La cifra se calcula mediante los negocios realizados y las inmovilizaciones enclavadas en Navarra o fuera de ella, imputándose las ventas al extranjero por mitad a territorio común y navarro.

Dicha cifra relativa rige durante un trienio, salvo caso de revisión por iniciativa de la Administración del Estado o a solicitud de la Diputación de Navarra o de la Sociedad interesada, procediendo dicha revisión cuando la variación de la cifra correspondiente exceda del 25%.

Las empresas navarras sujetas a tributar por cifra relativa de negocios, es decir, al Estado y a la Diputación, que querían tributar exclusivamente a la Diputación tenían un artificio para hacerlo, que consistía en constituir una sociedad comercial, domiciliada en Navarra, a la que se vendía la totalidad de la producción. Esta sociedad "pantalla" se encargaba, a su vez, de comercializar o vender dicha producción en el mercado nacional. De esta manera, correspondía a Navarra el 100% de la cifra relativa de negocios, ya que el total de las inmovilizaciones estaba en Navarra y la mayoría de las ventas se realizaba en territorio foral.

Esta actitud se evitó con lo dispuesto en el art. 7.2 del Convenio al declarar que "las ventas efectuadas por una Sociedad domiciliada en Navarra a persona, natural o jurídica, con domicilio en dicha provincia, se imputaran a territorio de régimen común cuando los productos objeto de dichas ventas no fuesen - destinados por sus adquirentes a su uso o consumo en Navarra, salvo en el caso de que los productos objeto de las referidas ventas fuesen sometidos en territorio navarro, a un proceso de transformación que aumente ostensiblemente su valor".

Por último señalemos que las Sociedades que tributen exclusivamente a la Diputación pero realicen negocios en territorio común, deben ser gravados por la referida Diputación, pero con arreglo a unas normas de liquidación y a unos tipos impositivos que no pueden ser más beneficiosos que los establecidos por el Estado (art. 7.7 del Convenio).

C) Sociedades domiciliadas en territorio común:

Las Sociedades que se domicilien en territorio común quedan sujetas a tributar al Estado, aunque realicen negocios en Navarra.

También quedan gravadas por el Estado las empresas extranjeras aunque solo realicen negocios en Navarra, aunque en estos casos la Administración del Estado debe entregar anualmente a la Diputación unas cantidades como compensación a la misma por la parte relativa de negocios desarrollados por dichas Sociedades en Navarra (Art. 7.9 del Convenio).

D) Sociedades domiciliadas en Navarra o en territorio común que poseen en el otro fincas rústicas o urbanas, explotaciones de diversas clases, fábricas, talleres, almacenes, tiendas y demás dependencias:

Estas Sociedades pueden ser gravadas por la Administración del territorio en que esten enclavadas, con arreglo a las normas vigentes en el mismo, con las Contribuciones Territoriales Rústicas y Urbana, así como con la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, cuando proceda (1) (art. 7.10 del Convenio).

El importe satisfecho por motivo de tales impuestos se tiene en cuenta a la hora de practicar la liquidación del I.G.R.S. en la forma siguiente:

- si la Sociedad tributa por Impuesto de Sociedades a una de las dos Administraciones exclusivamente, se suman los impuestos expresados, tomando en consideración las cuotas íntegras, sin recargos, devengadas por el sujeto pasivo durante el período de la imposición en los dos territorios, y dicha suma se descuenta de la cuota tributaria que corresponda por el Impuesto de Sociedades.
- en el caso de que la Sociedad tribute por el Impuesto de Sociedades a las dos Administraciones, la suma de tales impuestos se descompone proporcionalmente a las cifras relativas de negocios en uno y otro territorio y las cantidades que como resultado del prorrateo se asignen a cada Administración, se deducen de las cuotas tributarias que por el Impuesto de Sociedades correspondan a la Empresa en las liquidaciones que las dos Administraciones practiquen.

Estas dos posibles deducciones en ningún caso dan lugar a la devolución de los impuestos cuya minoración se establece.

Debe, por último, reseñarse que una Sociedad sujeta al régimen común, necesita autorización de la Dirección General de Tributos para poder domiciliarse en Navarra y solo cuando le sea

(1). A la C.F. del I.I. se la conoce en Navarra con el nombre de Contribución sobre Actividades Diversas (véase el apartado 5.1 del capítulo XXI de la presente tesis).

concedida dicha autorización le serán aplicadas las normas del Convenio referidas a las Sociedades de domicilio navarro (párrafo último del art. 7.5 del Convenio).

E) Influencia del capital en la tributación de las Sociedades:

Como ha podido desprenderse de todo lo que hasta ahora hemos dicho, la naturaleza del capital social desempeña un papel muy importante a la hora de establecer la tributación de las Sociedades. Por ello, el Convenio de 1969 regula este aspecto con mayor detenimiento en el art. 7.5, según el cuál la naturaleza del capital se acreditará por la nominatividad de los títulos de participación en el caso de Sociedades por acciones y atendiendo a la condición navarra de los partícipes en los demás casos.

Sin embargo, cuando las Sociedades por acciones hayan conservado la nominatividad de sus títulos durante cinco años por lo menos, sin interrupción, a contar desde la fecha de su domiciliación en Navarra, no pierden la naturaleza que tuviese su capital por el hecho de que las acciones hayan dejado de ser nominativas, siempre que se cumplan las condiciones siguientes:

- que el Presidente del Consejo de Administración y las 3/4 partes, por lo menos, de sus Consejeros sean de condición navarra (1) y
- que se acredite suficientemente en cualquier momento por resguardo de Bancos o Banqueros inscritos en el Registro Especial de la Banca Privada o por certificación jurada del Presidente del Consejo de Administración de la Sociedad, la circunstancia de pertenecer el tanto por ciento correspondiente del capital social a accionistas de condición navarra (2).

(1). Este requisito no se exige cuando se trate de Sociedades en las que existen participaciones de capital extranjero.

(2). Tratándose de empresas domiciliadas en Navarra antes del 1 de enero de 1927 es suficiente para acreditar la naturaleza del capital los resguardos de Bancos o Banqueros inscritos en el mencionado Registro, o la certificación jurada del Presidente del Consejo de Administración de la Sociedad - cuando se trata de Sociedades Anónimas o de sus Subdirectores o Gerentes en los demás casos.

A los efectos de determinar si la mayoría del capital desembolsado pertenece a persona de condición navarra en el caso - de Sociedades domiciliadas en Navarra que tienen participaciones de capital extranjero el art. 7.4 del Convenio dice que se computa, con el capital desembolsado por persona de condición - navarra y atribuyéndole igual consideración, una cantidad equivalente al 50% de la participación extranjera limitada al máximo del 25% del capital social, y si de tal cómputo resulta una mayoría de capital navarro, cualquiera que fuera su importancia, deberá cumplirse además que exista mayoría de negocios dentro - de Navarra o de inmovilizaciones en territorio foral para tribu-
tar exclusivamente a la Diputación (1).

Es decir, que para que una Sociedad con capital extranjero tribute exclusivamente a la Diputación no es necesario que personas de condición navarra posean al menos el 50% de las acciones, sino que dicha cifra puede quedar reducida hasta el 25% del capital social, si la suma del capital navarro y de la mitad - del capital extranjero llegan a exceder del 50% del capital so-
cial desembolsado. Veamos un ejemplo:

Una Sociedad domiciliada en Navarra que tiene un capital desembolsado de 100 millones de pesetas, distribuido del modo -
siguiente:

- capital perteneciente a personas	
navarras	26 millones de ptas.
- capital perteneciente a españoles	
no navarros	24 millones de ptas.
- capital perteneciente a personas	
extranjeras	<u>50 millones de ptas.</u>
TOTAL	100 millones de ptas.

Pues bien, esta Sociedad tributará exclusivamente a la Di-
putación Foral si realiza la mayoría de sus negocios en Navarra

(1). De todas formas, y así lo dice el art. 7.4 del Convenio es-
ta regla es excepcional y se establece sin perjuicio de lo
establecido en las normas que regulen las participaciones -
de capital extranjero. Por otra parte, la condición de capi-
tal extranjero debe probarse documentalmente por la Socie-
dad a satisfacción de la Administración del Estado.

o posee en territorio foral la mayor parte de sus inmovilizaciones, ya que la mayoría de su capital es de condición navarra, puesto que:

Capital perteneciente a personas navarras + 50% del capital perteneciente a personas extranjeras = 26 millones + $\frac{50}{2}$ millones = 26 + 25 = 51 millones de pesetas.

y esta cifra es superior al 50% del capital desembolsado, que son 100 millones (un 50% son, pues, 50 millones de pesetas).

F) Procedimiento de liquidación:

Según el art. 11 del Convenio todas las Sociedades domiciliadas en Navarra presentaran su documentación, que no podrá ser más reducida que la prevista en la legislación del Estado, a la Diputación de Navarra, la cual deberá tener ultimadas las actuaciones correspondientes dentro de los ocho meses siguientes a la terminación del respectivo ejercicio social de cada empresa.

Los expedientes de las Sociedades que hayan de tributar a la Administración del Estado, serán remitidos dentro del plazo de ocho meses citado, a la Delegación de Hacienda para que fije la cifra relativa de negocios, de la cual, dará cuenta a la Diputación para que preste su conformidad o formule los reparos - que le sugiera (1).

Por lo que respecta a las Sociedades que no deban contribuir a la Administración del Estado, la Diputación remitirá - anualmente a la Delegación de Hacienda copia de las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo y de las actas incoadas por la Inspección de la Diputación.

La Delegación de Hacienda, por su parte, puede reclamar dentro del plazo de seis meses lo que juzgue conveniente y proponer a la Diputación las modificaciones que estime oportunas en cuanto puedan afectar a los intereses de la Administración del Estado o al cumplimiento del Convenio. En caso de discrepancias entre ambas Administraciones a estos efectos, resuelve el Director General de Tributos, y tanto dicha Dirección General como la De-

(1). En caso de disconformidad, determinará la cifra relativa de negocios el Director General de Tributos, pudiendo acudir a la Junta Arbitral si tampoco se estuviera de acuerdo con esta cifra.

legación de Hacienda y la Diputación pueden acordar para sus determinaciones o propuestas la ampliación de datos y comprobaciones que estimen pertinentes.

G) Inspección del Impuesto:

La acción investigadora de la Inspección del Estado cerca de las Sociedades domiciliadas en Navarra, referida al Impuesto de Sociedades, a efectos de determinar la procedencia de su tributación al Estado, en todo o en parte, y formular, en su caso, la propuesta de cifra relativa, BI, etc., así como consignar - cualquier otro elemento o circunstancia que deba conocer la oficina liquidadora, se ajustará a las siguientes normas (art. 9.12 del Convenio):

- el Inspector del Ministerio de Hacienda, al citar al sujeto pasivo lo pondrá en conocimiento de la Diputación, la cual tendrá la facultad de personarse en el lugar y fecha fijadas para conocer los datos y antecedentes que se consignan en las actas oportunas.
- cuando de la actuación inspectora del Estado resulte que - la situación tributaria del contribuyente deba ser modificada, se entregará a la Diputación copia del acta correspondiente, para que en un plazo de ocho días pueda impugnar la calificación de la Inspección si la estima contraria a las normas del Convenio.
- si la resolución administrativa no estuviese conforme con el criterio de aquella Corporación ésta puede acudir a la Junta Arbitral sin que el ejercicio de este derecho interrumpa el procedimiento administrativo.

En los casos en que se aplique la cifra relativa de negocios, la comprobación de las declaraciones presentadas por el - sujeto pasivo puede efectuarse por la Inspección de la Diputación con la obligación de cursar copia de sus actuaciones y de las actas instruídas a la Delegación de Hacienda de Navarra. El Inspector regional del Impuesto sobre Sociedades examinará la - documentación citada y en caso de hallarla conforme, podrá proponer la aceptación por parte de la Administración del Estado, a

efectos de las liquidaciones a practicar según los elementos - contenidos en las citadas actas (1).

Transcurrido un año después del término del período impositivo sin haberse recibido las actuaciones de la Inspección de - la Diputación o cuando las practicadas por ella no mereciesen - la aprobación del Inspector Regional del Impuesto de Sociedades, éste dispondrá que por la Inspección del Estado se practiquen - las comprobaciones e investigaciones necesarias que permitan a la Delegación de Hacienda la adopción de los acuerdos que procedan (art. 7.13 del Convenio).

H) Gravamen Especial del 4%:

Este gravamen especial, creado por el art. 104 de la Ley - 41/1964, de 11 de junio, es decir, la Ley de Reforma Tributaria de 1964, aparece regulado en el art. 8 del Convenio diciendose que se regirá por las mismas normas que el Convenio establece - para el Impuesto de Sociedades.

Este gravamen ha sido suprimido por el Decreto-Ley 2/1975, de 7 de abril (BOE. del 8 de abril de 1975), aunque debemos se- ñalar que en Navarra se sigue aplicando (2).

(1). De igual manera se procederá cuando el sujeto pasivo no ha ya cumplido su obligación de declarar.

(2). La Diputación reguló este gravamen por un Acuerdo de 12 de diciembre de 1969 en el que se decía:

"Desaparecido el Impuesto del Timbre sobre acciones y - obligaciones de Bancos y Sociedades regulado en el capítu- lo XVII del Reglamento de 23 de enero de 1942 y disposicio- nes complementarias, en su lugar:

Se acuerda: 1º.- Establecer un gravamen especial del 4% sobre la BI del IGRS, exigible a las S.A. domiciliadas en Navarra y sujetas a aquel impuesto, a partir de los ejercicios económicos con cierre posterior al 31 de diciembre de 1969, con arreglo a las siguientes Normas:

- 1.- El devengo de este gravamen será simultáneo al del IGRS.
- 2.- La BI y la BL será ~~la misma~~ determinada a las S.A. en el IGRS.
- 3.- La cuota resultante será liquidada al mismo tiempo que la del referido IGRS, y se hallará aplicando el 4% sobre la Base aludida en el apartado anterior.
- 4.- La cuota resultante será considerada como gasto fiscal en el IGRS en el mismo ejercicio de su devengo.
- 5.- Será aplicable, en cuanto sea pertinente, lo dispuesto para la Exacción del I.G.R.S. tanto para la deter- minación del sujeto pasivo, como para gestión, san- ciones, prescripción.... etc."

2.2.- NORMAS DE LA DIPUTACION FORAL DE NAVARRA.

Cuando el IGRS corresponde a la Diputación, se aplica el Reglamento aprobado por Acuerdo de 16 de enero de 1970, por el que se deroga el Reglamento aprobado por Acuerdo de 21 de diciembre de 1928 y disposiciones complementarias, en cuanto se contrae a la Tarifa III de la Contribución de Utilidades. Asimismo, se aplican también las Normas para la aplicación del régimen de estimación objetiva al IGRS, aprobadas por Acuerdo de 29 de diciembre de 1969. Veamos cuáles son las características más importantes de estas disposiciones:

A) Exenciones:

Según el art. 15 del RF están exentas de la obligación de contribuir:

- las Empresas dedicadas exclusivamente a la enseñanza, entendida tradicionalmente y en cualquiera de sus grados, - sin que ello alcance a las escuelas de conductores, aviadores, gimnastas, equitación, esgrima y actividades análogas.
- los Ayuntamientos, Concejos o Mancomunidades de Navarra - por los beneficios que produzcan las explotaciones de servicios considerados preferentes y obligatorios por el Reglamento para la Administración municipal de Navarra, siempre que se realicen directamente o por servicio municipalizado, pero no cuando lo sean por participación en empresas mixtas o por cesión a arrendatarios.
- las Cooperativas fiscalmente protegidas y las uniones de las mismas (1).
- las Sociedades y demás Entidades que tuviesen o a las que les fuese otorgada por la Diputación exención por la parte de tributación correspondiente a Navarra, durante el -

(1). Respecto a las Cooperativas existe un régimen fiscal recogido en el Acuerdo de 12 de diciembre de 1969, y que analizamos en el último capítulo de la presente tesis.

plazo señalado en el Acuerdo de Concesión (1).

B) Base Imponible:

La BI está constituida por la renta o beneficio neto obtenido en el período de imposición, y en las Sociedades Mutuas de Seguros será BI (cualquiera que fuese su beneficio) el importe total de las primas de seguros o reaseguros concertados minorado en los de los reaseguros cedidos.

Para determinar el beneficio neto se deduce de la suma de ingresos brutos obtenidos por la Empresa en el período de imposición, ya procedan de la explotación directa o del arrendamiento del negocio, el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquellos, los de administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan y los seguros de dichos bienes y sus productos, y de accidentes de trabajo del personal empleado, en cuanto fuesen obligatorios para la Empresa, no siendo obstáculo el que los pagos se realicen en ejercicio distinto de aquel en que fué contraída la obligación (arts. 20 y 21 del RF).

a) Ingresos computables:

Los enumera el art. 22 del RF y son los siguientes:

- las subvenciones del Estado o de las Corporaciones administrativas que tengan carácter de garantía de interés o de otro modo contribuyan a la renta de la empresa.
- los beneficios que provienen del incremento de valor de los efectos u otros elementos del Activo, en cuanto se realicen por enajenación o de otra forma luzcan en cuentas, excepto los beneficios obtenidos por enajenación de elementos materiales del Activo Fijo, si se destinan al F.P.I.
- los plusvalías obtenidos en la negociación de las propias acciones de las sociedades a tipo superior al nominal.

(1). En este sentido los Acuerdos de 10 de abril de 1964 y 18 de marzo de 1966 reconocieron exenciones por el IGRS. Hay que tener presente que la exención que comenta el RF será total cuando la BI correspondiente no supere el 10% del Capital fiscal, en caso de exceder de dicho 10% el exceso

- las cantidades que se exijan como prima de emisión de acciones, salvo que se destinen a nutrir una cuenta - especial de "Reserva por prima de emisión de acciones", de la que sólo podrá disponerse durante un plazo de - cinco años, para incorporarla a la cuenta de Capital o para compensar el saldo deudor de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Transcurrido dicho plazo puede ser - destinada a finalidad distinta.
- cuando los ingresos hubiesen sido minorados por los impuestos a cuenta del de Sociedades y hubiesen sido contabilizados por la cantidad neta percibida, las cuotas de los impuestos devengados se adicionaran al importe de aquellas para determinar la BI.

b) Ingresos no computables:

Según el art. 23 del RF no se computaran como ingresos:

- tratándose de sociedades y asociaciones que no tengan - carácter mercantil, los ingresos que procedan de cuotas o repartos a cargo de los socios.
- los premios de cobranza de contribuciones e impuestos - concedidos reglamentariamente.

c) Gastos deducibles:

Se consideran gastos deducibles (art. 24 del RF):

- 1º.- Las cantidades empleadas en la reparación del material, sin que ello pueda alcanzar a las destinadas a su ampliación y mejora.
- 2º.- Las cantidades destinadas a amortización de los valores del Activo por depreciación o pérdida de los mismos, siempre que concurren las dos condiciones siguientes:
 - que sean efectivas, si bien respecto a los conceptos que expresamente se señalen no excederan (salvo - autorización expresa de la Diputación) de los lími-tes siguientes:

queda sometido a gravamen (art. 17 del RF).

Edificios para casa-habitación y oficinas.....	4%
Edificios para usos industriales	5%
Mobiliario e instalaciones	15%
Maquinaria	15%
Vehículos de Turismo	20%
Autobuses, camiones y similares	20%
Útiles y herramientas: depreciación real de los mismos.	

- que se hagan constar por la Empresa en los libros de contabilidad, mediante procedimiento técnico - suficiente (1).

32.- El importe de los créditos que sean considerados de dudoso cobro, por hallarse sujetos a suspensiones - de pago, moratorias oficialmente declaradas u otras situaciones análogas, siempre que sean traspasados a una cuenta especial de carácter ~~suspensivo~~, que aparecerá compensada con otra reguladora, dotada con - cargo a la cuenta general de resultados.

42.- Los gastos de constitución y de primer establecimiento de la Empresa, deberán ser amortizados en el plazo máximo de 10 años contados a partir del comienzo de la actividad industrial, y en la cuantía anual - que la Empresa estime procedente (2).

(1). Las cantidades percibidas por la Empresa en concepto de indemnización de valores perdidos se deducen siempre de las pérdidas, a estos efectos.

(2). Se consideran gastos de constitución los de Notario, Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, inscripción en el Registro Mercantil, emisión de acciones y cualesquiera otros idénticos a éstos.

Como gastos de primer establecimiento se consideran los que las Empresas de tipo industrial se vean precisados a - realizar en el período que precede a su actividad, tales - como proyectos y planes generales, asesoramientos e informes técnicos, autorización de industria, sueldos de técnicos y administrativos, alquileres, material fungible y - otros gastos de oficina y todos los demás de carácter general, similares a los enunciados, que benefician la intensidad y perfección del trabajo en años sucesivos.

No se consideran como tales: los gastos de ensayos de - fabricación, los que afecten a un concepto definido del Ac

- 5º.- Si la empresa fuese aseguradora de sí misma, se deduce como gasto la asignación correspondiente a la reserva que, contabilizada independientemente, se destine a cubrir el riesgo asegurado. Esta deducción no puede exceder del coste medio en plaza de la prima neta correspondiente al riesgo (1).
- 6º.- Las cantidades destinadas por la Empresa a fondos de previsión y beneficencia de sus empleados, siempre que no excedan del 10% de los sueldos de dicho personal (2).
- 7º.- Las retribuciones y pagas extraordinarias que las empresas abonen voluntariamente, con carácter transitorio y extraordinario, siempre que se concedan con carácter de generalidad, alcanzando a todos los empleados y productores y siempre que se repartan proporcionalmente a sus sueldos o a su puntuación familiar, además de que fuesen acordadas dentro del ejercicio económico en el que se contabilicen (3).
- 8º.- El valor corriente de las prestaciones o suministros de los asociados a las Cooperativas de Producción.
- 9º.- Los intereses de las deudas procedentes de la gestión normal del negocio, las de las obligaciones y en general, de los capitales ajenos empleados en aquel - por cuenta y riesgo de la empresa, salvo las asignaciones a los partícipes en cuenta.

tivo y deban anexionarse al mismo, los que se origine como retribución anticipada del capital aportado, los que supongan saneamiento del Activo, donativos a favor de terceros y pago de contribuciones e impuestos.

- (1). La movilización de esta reserva especial para fines distintos del de su peculiar objeto constituirá materia de tributación en el ejercicio económico en que se realiza.
- (2). De los mismos puede disponerse para gratificaciones y obsequios al personal, pero otra utilización de esos fondos - constituye materia de tributación en el ejercicio económico en que tuviese lugar.
- (3). No se estiman retribuciones voluntarias a efectos fiscales, y cualquiera que fuese su denominación, las satisfechas - con carácter permanente al personal de la Empresa como mejora de los sueldos mínimos establecidos en Bases de Trabajo, aunque fuesen modificables o anulables por nuevas disposiciones legales que incrementen los sueldos mínimos - obligatorios.

102.- Las cantidades que con cargo a sus resultados económicos entreguen las Empresas al Ministerio de Educación y Ciencia, a las Universidades o a la Diputación Foral, con destino a centros docentes o de investigación, para Laboratorios, Bibliotecas, Talleres o -- construcción de Escuelas Nacionales o que, sin tener tal carácter, sean de las denominadas reconocidas por el Estado, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

- Acuerdo de la Dirección de Hacienda, en el que se reconozca que el destino de aquellas cantidades se halla incluido dentro de los especificados anteriormente.
- Hallarse contabilizadas dentro del ejercicio para el que se obtuvo la autorización citada (1).

112.- Las cantidades destinadas a la constitución de un Fondo para concesión de becas de estudio, siempre que concurren las circunstancias siguientes:

- la cuantía alzada o el porcentaje de beneficios para la creación de tal Fondo habrá de ser reconocido por la Administración con dos años de antelación a la dotación anual, con excepción de las cantidades asignadas por vez primera a tal destino, respecto de las cuáles el plazo de antelación será de un año.
- constancia ininterrumpida, salvo ausencia de beneficios suficientes (2).

122.- Los recargos de toda índole sobre las Bases o Cuotas de los Impuestos a cuenta (3).

-
- (1). A la declaración de beneficios del ejercido en cuestión debe acompañarse copia del Acuerdo de la Dirección de Hacienda.
- (2). El destino de estas cantidades a fines distintos del que se constituye el Fondo, determina su automática acumulación a los beneficios del ejercicio en que se diese fin distinto.
- (3). Aquí se incluye el Gravamen Especial del 4%.

- 13º.- Las participaciones de Gestores, Administradores, Gerentes, Consejeros y empleados en los beneficios de la Empresa, que sean obligatorios por contrato escrito, Estatutos u Ordenanza, siempre y cuando - que, respecto a los cuatro primeros cargos enumera dos, su importe no exceda de lo que totalizasen el 10% del beneficio neto del ejercicio al que se imputen y las participaciones o remuneraciones volun tarias satisfechas a empleados y obreros, en el - mismo ejercicio (1).
- 14º.- Las cantidades destinadas a dividendos de acciones de trabajo, cuando revista esta forma la participaci ón de los trabajadores en los beneficios de la - Empresa.
- 15º.- Los gastos de viaje o dietas con asignación personal en cuenta, siempre que la Administración no los estime excesivos, según los usos y costumbres.
- 16º.- Las cantidades que de los beneficios resultantes en cada ejercicio económico, las Cajas de Ahorros venga n legalmente obligadas a destinar a fines benéfico-sociales (2).
- 17º.- Las cantidades que se destinen a la amortización de obligaciones hipotecarias, legalmente emitidas por las Empresas que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado o a la Diputación libres de aquel los gravámenes.

d) Gastos no deducibles:

- 1º.- Los intereses asignados a los títulos representativos del capital, los dividendos de las acciones, y

-
- (1). Se consideran participación en beneficios los que tengan por cálculo las rentas, ingresos, producción o concepto análogo.
- (2). Cuando dentro del ejercicio económico no hubiesen podido ser invertidas tales cantidades en los fines citados, deberán ser llevadas a una cuenta especial de pasivo, con - cargo a la cual se harán las inversiones que exijan tales fines. Si en todo o en parte los fondos se destinasen a - otros fines distintos de los que originaron su constitución, serán considerados como beneficios en el ejercicio en que se disponga de los mismos.

en general, las remuneraciones de las participaciones en el capital social, bonos de disfrute, partes de fundador y cualquiera otra participación en los beneficios por título que no sea remuneración directa de servicios prestados a la Empresa como gestores, directores, consejeros o empleados de la misma.

- 2º.- Las asignaciones a los partícipes en cuentas.
- 3º.- Los intereses de los préstamos y de cuentas corrientes de los socios colectivos a las respectivas Sociedades, cualquiera que sea la forma jurídica del contrato.
- 4º.- Las retribuciones asignadas a los socios por los bienes o derechos cedidos a la Sociedad, cualquiera que sea la forma jurídica del contrato.

Se exceptúa de esta norma la renta o alquiler de bienes inmuebles cedidos en arrendamiento a la Sociedad, si bien su límite máximo será:

- la renta catastral asignada a la finca en la C.T. U. cuando fuesen a cargo del propietario los gastos de conservación y reparación del inmueble.
- la BI de la CTU en los demás casos, o la de la C. T.R. y P. en los restantes.

- 5º.- Las cantidades que se destinen al aumento de capital, bien fuese por asignación a las reservas, a la amortización de deudas, a la ampliación del negocio o al saneamiento del Activo, salvo las amortizaciones citadas al hablar de los gastos deducibles.
- 6º.- Las cuotas del IGRS, de los Impuestos a Cuenta y de cualquier tributo sobre el capital o los beneficios.
- 7º.- El auxilio a otras Empresas, sea sufragando sus gastos, sea como garantía del interés del capital empleado en su explotación, excepto en el caso de que la Empresa que recibiera el auxilio estuviese sujeta a tributar en Navarra por la totalidad de sus negocios.

8º.- Los donativos en favor de tercero, siempre que no esten exigidos por la explotación del negocio. Se consideran como donativos el pago con cargo a beneficios de los impuestos que la Empresa está obligada a retener.

e) Compensación de pérdidas:

Las pérdidas sufridas en cada ejercicio económico, podrán ser amortizadas con cargo a los beneficios de los cinco ejercicios siguientes a aquel en que se produjeron, siempre que tales pérdidas correspondan a la actividad que constituye el objeto social y no se deriven de enajenaciones patrimoniales ni de amortizaciones por aplicación de coeficientes superiores a los máximos autorizados.

Se considera pérdida amortizable, según el art. 26 del RF, la que resulte de su Contabilidad disminuída en las partidas que fiscalmente tienen consideración de beneficios. Tales pérdidas amortizables deben figurar en la Contabilidad en cuenta especial titulada "Pérdidas del ejercicio.....", a la que se abonaran las nuevas amortizaciones en el plazo de cinco años y en la cuantía que la Empresa estime conveniente.

Hay que tener presente, que transcurridos los cinco años previstos para la amortización de pérdidas, toda amortización posterior tendrá la consideración fiscal de saneamiento de Activo.

C) Regímenes para la determinación de la BI:

La BI se puede determinar por los regímenes de estimación directa, estimación objetiva o evaluación global y estimación administrativa llevada a cabo por el Jurado Tributario, como régimen subsidiario de los anteriores.

El régimen de estimación objetiva o evaluación global es obligatorio para todas las Empresas que ejerzan actividades industriales, comerciales o de servicios, con las excepciones siguientes (1):

(1). Véase el art. 2 de las Normas para aplicación del régimen de estimación objetiva en el IGRS, aprobadas por Acuerdo de 29 de diciembre de 1969.

- Todas las Sociedades Anónimas.
- las demás Sociedades, regulares o irregulares, que -
tengan un capital superior a 4 millones de pesetas.
- aquellas otras Empresas, a las que se les admita la -
renuncia a la evaluación global o se disponga por la
Dirección de Hacienda de Navarra que queden sujetas -
al régimen de estimación directa (1).
- los contribuyentes de cualquier clase que sean dados
de alta por la Inspección o presenten declaraciones -
voluntarias y no aparezcan incursos reglamentariamente
en evaluación global.
- los que no lleguen a formar un grupo de 10 contribuyentes
de similar o análoga actividad mercantil.

D) Base Liquidable:

El art. 33 del RF dispone que la BL la constituirá el resultado de deducir de la BI las dotaciones que las Sociedades o Entidades, cualquiera que sea la actividad a que se dediquen, destinen de sus beneficios de cada ejercicio económico al F.P.I.

Los Fondos de Previsión para Inversiones pueden constituirse en las cuantías siguientes (art. 34 del RF) (2):

- el importe total de los beneficios o plusvalía que provenga
de la enajenación de elementos materiales del Activo -
Fijo de la Empresa, y las plusvalías procedentes de seguros por siniestros sufridos en los mencionados elementos.
- el 25% del beneficio neto del correspondiente ejercicio -
económico deducidas, cuando proceda, las partidas del -
apartado anterior, que pertenezcan a la empresa de acuerdo con las normas técnicas aplicables.

Esto no obstante, cuando la parte de beneficios del ejercicio llevada a reserva o capitalizada sea superior a las cantidades distribuidas o retiradas del negocio en el mismo ejercicio

- (1). La renuncia a la evaluación global ha de ser para un período mínimo de 6 años (art. 3.1 de las referidas Normas).
- (2). Las normas del FPI en este Impuesto son practicamente las mismas que las del FPI en el I.I. (véase el apartado 5.2 c) del capítulo XXI de la presente tesis).

cio, podrá asignarse al FPI hasta el 50% de los beneficios no distribuidos, en lugar del 25% del beneficio neto del correspondiente ejercicio, a que hemos aludido anteriormente, pero en este caso, si en los cinco años siguientes a la asignación - así determinada la empresa distribuyese otras reservas o beneficios capitalizados, no tendrá derecho a asignar cantidad alguna al FPI en el ejercicio en que efectuase dicha distribución.

Para gozar de la desgravación fiscal se requiere la concurrencia de los requisitos siguientes (art. 35 del RF):

- a) Que la empresa haya declarado a efectos del IGRS, un beneficio superior al 6% del capital desembolsado más las reservas efectivas que tenga constituidas con anterioridad, si aquella no hubiese regularizado el Balance.
- b) Que las cantidades que hayan de gozar de la desgravación se consignen en el Pasivo de los Balances de la Empresa, en una cuenta titulada "Fondo de Previsión para Inversiones", y en el mismo ejercicio económico en que proceda - efectuar la distribución de los beneficios obtenidos.
- c) Que este Fondo de Previsión se inviertan en la adquisición de elementos materiales del Activo Fijo afecto directamente a la actividad de la Empresa, considerándose como tales:

- edificios e instalaciones industriales.
- terrenos, construcciones y viviendas para los obreros de la Empresa.
- maquinaria y utillaje.
- minas y canteras, en cuanto sean objeto de la actividad directa de la Empresa.
- bosques para explotar y repoblaciones forestales y plantaciones arbóreas, en las empresas que tuviesen por objeto tal actividad.
- obras de regadío para explotaciones agrícolas.
- buques.

- otros elementos y equipos de transporte.
- construcciones de tipo agrícola o ganadero en fincas rústicas, incluso cámaras frigoríficas para conservación de productos propios.
- laboratorios y equipos de investigación para fines proprios.
- edificios e instalaciones hoteleras y otros servicios que los tengan por base.
- edificios e instalaciones para conservación de productos y depósitos comerciales en los que no se venta directamente al público.
- elementos o instalaciones para copias, cálculos y mecanización de sus servicios internos o externos, y para conservación de productos.

Cualquier otra inversión distinta de las enumeradas, y - concretamente las inversiones en patentes, marcas, derechos y cualesquiera otro concepto del Activo Inmaterial, no gozaran de desgravación.

Si los FPI se destinan total o parcialmente a fines distintos de los señalados, serán gravados como beneficios de la Empresa en el ejercicio en que tal destino se produjese y en la cuantía correspondiente, produciéndose igual efecto cuando la empresa cesare en su negocio por liquidación, fusión, transformación u otra causa, salvo que la Empresa continuadora del mismo mantuviese el FPI que venía figurando en la predecesora (art. 36 del RF).

Las Sociedades deberán acreditar que las inversiones del FPI se han realizado sin necesidad de tener que recurrir a nuevas aportaciones de los socios o al crédito.

Una vez realizada la inversión de los FPI en los elementos citados, el art. 38 del RF ordena que la Empresa consigne separadamente en el Activo los elementos en que ha quedado materializada la inversión y sustituya en el Pasivo la cuenta - existente por la de "Fondos de Previsión Utilizados".

Si durante un plazo de cinco años contados a partir de - aquel en que se efectúa la inversión, la Empresa enajena o cede de total o parcialmente los elementos en que la inversión quedó materializada, el valor contable del elemento enajenado se rá imputado a sus resultados en el ejercicio económico en que se produce, a menos que revierta su importe en la cuenta de - "Fondos de Previsión para Inversiones" (en caso de haber pérdida o beneficio, también se aplica a esta cuenta).

E) Cuota tributaria:

La cuota tributaria se obtiene aplicando a la BL los siguientes tipos de gravamen (art. 40 del RF):

- | | |
|--|--------|
| - Sociedades Anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones | 27% |
| - Cajas de Ahorro | 14,50% |
| - Sociedades Comanditarias simples, Sociedades Colectivas y las demás Sociedades y asociaciones sujetas a tributar | 22% |

Las Sociedades Mutuas de Seguros, cualesquiera que sean sus beneficios, tendrán los siguientes tipos de gravamen sobre las primas (art. 41 del RF):

- | | |
|---|-------|
| - ramos de vida, de accidentes, marítimos y de transporte | 1,30% |
| - ramos de incendios y en los demás cuyo fin sea la reparación e indemnización de daños y perjuicios en las cosas o propiedades | 4,10% |

F) Deducciones y bonificaciones:

Del importe de la cuota tributaria se deducirán, mientras las diferencias resulten positivas, las cantidades siguientes (art. 42 del RF):

- las cuotas devengadas por la C.T.R. y P.
- las cuotas devengadas por la C.T.U.

- las cuotas devengadas por el Impuesto sobre Actividades Diversas (es decir, la C.F. del I.I.).
- las cuotas del I.R. de C., salvo las que se refieran a los rendimientos de los valores que constituyan las carteras a las que se refiere el apartado siguiente.
- la cuota, calculada al tipo efectivo de gravamen, correspondiente al 80% de los ingresos por dividendos o participaciones de beneficios de otras Empresas, sujetas a tributar por el I.R. de C. y que hayan sido tenidas en cuenta para el cálculo del beneficio neto del mismo ejercicio económico.
- la parte proporcional de cuotas correspondientes al 90% de los beneficios del ejercicio económico, que el contribuyente destine o invierta en la construcción de viviendas de renta limitada exclusivamente destinadas a su personal, y en la suscripción de obligaciones emitidas por el Instituto Nacional de la Vivienda o por Entidades constructoras autorizadas por el mismo.
- igual deducción del 90% se hace a la parte de los beneficios que los contribuyentes sujetos al Impuesto y acogidos al plan de protección de viviendas establecido por la Diputación Foral, destinen a la construcción de viviendas para sus empleados y obreros.
- las Entidades Benéficas y de Ahorro gozan de una bonificación del 90% de la parte de sus beneficios que obtengan por el alquiler o renta de viviendas construídas para las mismas y acogidos al plan establecido por la Diputación Foral, por Acuerdo de 24 de septiembre de 1965 o posteriores (1).
- también se deduce, en su caso, la cuota satisfecha a la Diputación Foral por el Impuesto sobre el Aumento del Valor de los Terrenos Rústicos y Urbanos.

(1). Para gozar de esta bonificación es preciso llevar la cuenta correspondiente de resultados con separación de los beneficios referentes a otras operaciones.

Cuando una Entidad venga obligada a tributar a Navarra y al Estado, el art. 44 del RF establece que la suma de las cuotas de las Contribuciones e Impuestos deducibles se fraccionan para cada Administración en forma proporcional a las cifras relativas de negocios que las Empresas tengan señaladas.

G) Recargos:

Las Cuotas del I.G.R.S. tienen un Recargo del 10%, tal y como disponen los Acuerdos de 27 de noviembre y 23 de diciembre de 1964.

3.- IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS SUCESIONES.

3.1.- NORMAS DEL CONVENIO:

El art. 9 del texto del Convenio se ocupa del Impuesto General sobre las Sucesiones diciendo que el mismo corresponde a Navarra con arreglo a las siguientes normas:

A) Sucesiones en que el causante es de condición navarra:

Las sucesiones en que el causante tiene derecho al régimen foral navarro, según el art. 14 del Código Civil, tributan a la Diputación de Navarra, pero ésta debe aplicar la legislación y tarifas del Estado en las liquidaciones del Impuesto - cuando se trate de causantes que hubiesen ganado la vecindad - navarra por residencia de dos años (caso de que no hayan transcurrido los diez a que el art. 14 del Código Civil alude).

La regla 3ª del art. 9 aclara cuando ha de entenderse, a los efectos del Impuesto de Sucesiones, que una persona ha obtenido la vecindad en territorio común, diciendo que se entenderá que una persona reside en territorio del Estado y por tanto ha ganado en él la vecindad, cuando haya desempeñado en dicho territorio un cargo o empleo público o bien un cargo o empleo en cualquier Entidad, Sociedad o Compañía que preste servicios de carácter público o se halle sometida a la especial - intervención o inspección del Estado, durante diez años, o bien dos si manifiesta su voluntad en este sentido, siempre que ta-

les cargos requieran, por su naturaleza, la residencia en el lugar donde se desempeñan, así como en el caso de que durante dicho plazo haya estado inscrita como residente en el padrón de algún Municipio enclavado en territorio sujeto.

Esta norma sólo tiene efectos tributarios pues el Convenio aclara en el siguiente párrafo que lo dispuesto en ella - "se entenderá sin perjuicio del derecho reconocido en el art. 14.2 del C.C. a conservar la vecindad foral, no obstante la - residencia de diez años en provincias o territorios de derecho común, mediante la manifestación expresa de voluntad hecha en la forma que el propio precepto determina".

Por último, el art. 9.3 del Convenio dispone que cuando las reglas anteriores no basten para determinar la condición de una persona a los efectos del Impuesto, se atenderá al lugar del nacimiento.

B) Transmisiones MORTIS CAUSA de bienes inmuebles:

Según el art. 9.2 del Convenio las transmisiones MORTIS CAUSA de bienes inmuebles sitos en territorio de régimen común tributan al Estado cualquiera que sea la naturaleza, vecindad o residencia del causante y, a la inversa, las mismas transmisiones de inmuebles que radiquen en Navarra, tributan en todo caso a la Diputación.

C) Transmisiones MORTIS CAUSA de bienes muebles:

Tal y como establece el párrafo 2º del art. 9.2 del Convenio, la Diputación de Navarra no puede gravar las transmisiones sucesorias de bienes muebles cuando el causante no esté - sometido a la legislación foral de Navarra, aun cuando los bienes muebles se hallen situados en dicha provincia.

Al mismo tiempo, está exceptuada del Impuesto del Estado la transmisión hereditaria de bienes muebles si el causante de la sucesión fuese extranjero y hubiese cumplido los requisitos que se exigen a los nacionales para ganar vecindad en Navarra (1). La Diputación, por su parte, no puede gravar por el Impues

(1). Véase el art. 14.2 del Código Civil.

to de Sucesiones las transmisiones de bienes muebles, aun cuando éstos se hallasen situados en territorio navarro, si los extranjeros no han cumplido los requisitos precisos para ganar - su vecindad en Navarra (art. 9.4 del Convenio).

D) Pérdida de la nacionalidad española:

Cuando un español pierde su nacionalidad y la recupera de nuevo, o si se ausenta del Territorio nacional y vuelve luego a él, dice el art. 9.5 del Convenio que se entiende no modificada la situación que en cuanto a vecindad tuviese antes de - perder aquella o de ausentarse de dicho territorio.

E) Normas de liquidación:

Cuando en una misma transmisión MORTIS CAUSA fuese de aplicación el Impuesto de Sucesiones del Estado y el que por el mismo título corresponda a la Diputación (1) la norma 6ª del art. 9 del Convenio establece que la aplicación de la tarifa del Estado se considera común para ambos impuestos, practicándose por las dos Administraciones las liquidaciones que procedan, en - función de la totalidad del caudal hereditario y sean cuales - fuesen la naturaleza y situación de los bienes que lo integren, y teniendo en cuenta que la exención del tributo por cada una - de las Administraciones se hará en proporción al porcentaje que corresponda al valor de los bienes imputables a una y otra.

Se exceptúa de esta regla el legado específico de bienes inmuebles, en cuyo caso el impuesto se liquida por la Administración del territorio en que esté situado dicho bien, sin atender a ninguna otra consideración.

F) Gravamen complementario destinado al Fondo Nacional de - Asistencia Social:

En los casos en que se exija este gravamen, su percepción corresponde a la Diputación Navarra cuando se trate de heren--cias cuya liquidación corresponda a la misma. En los casos en que la competencia sobre una transmisión MORTIS CAUSA se repar-

(1). Circunstancia que puede producirse cuando se trate de herencias con inmuebles en ambos territorios.

ta entre ambas Administraciones se practicarán las liquidaciones que procedan por cada Administración y como hemos dicho en el párrafo E) anterior al hablar de las normas de liquidación.

3.2.- NORMAS DE LA DIPUTACION FORAL DE NAVARRA.

Cuando el Impuesto General sobre las Sucesiones se exige - por la Diputación, ésta aplica el Reglamento aprobado por Acuerdo de 10 de abril de 1970 (1), dentro del cual puede distinguirse entre el Impuesto sobre Sucesiones propiamente dicho y el Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas.

3.2.1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.

Según el art. 2 del RF este Impuesto grava las adquisiciones patrimoniales MORTIS CAUSA (o INTER VIVOS a ellas asimiladas) a título de herencia, legado, donación, dote, cesión gratuita o cualquier otro motivo similar, de toda clase de bienes, derechos y acciones, cuando el causante tenga derecho al régimen foral - navarro, según el art. 14 del Código Civil.

Las normas del RF son similares a las del Estado, sobre los tipos de gravamen que son algo más bajos y teniendo en cuenta - que la línea recta del parentesco, ascendientes y descendientes legítimos, los hijos legitimados por matrimonio, los adoptantes y adoptados y los cónyuges, están exentos.

A) Tarifas del Impuesto:

Veamos cuáles son las Tarifas del Impuesto, que recoge el art. 48 del RF:

a) Beneficencia e instrucción (número 1 de la Tarifa):

Las adquisiciones de bienes y derechos de todas clases - que a título lucrativo realicen los establecimientos de Beneficencia e Instrucción de carácter privado que no goce de exención (2) pagan el 1,50%, salvo que por la naturaleza -

(1). En este Reglamento también se contienen las normas reguladoras del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(2). Según el art. 29.8 d) del RF están exentas las adquisiciones .

del acto le corresponda un tipo de gravamen inferior.

El mismo tipo de gravamen satisfacen las transmisiones de bienes o derechos que por actos INTER VIVOS o por herencia o legado, se destinen a la fundación de Establecimientos o Instituciones de Beneficencia o Instrucción, antes mencionados.

Cuando las adquisiciones o transmisiones tengan lugar en favor de personas, asociaciones o sociedades y no de los establecimientos mismos de Beneficencia o Instrucción, se aplica el número de la Tarifa que corresponda según el concepto de la adquisición o transmisión. Sin embargo, cuando al presentarse el documento de que se trate en la Oficina Liquidadora, se acredite - que los bienes han quedado adscritos directamente a los fines - indicados, se aplica el tipo especial señalado para las transmisiones en favor de los establecimientos de Beneficencia o Instrucción de carácter privado, es decir, el 1,50%.

Asímismo, si en un plazo de 5 años a partir de la liquidación del documento se acreditase que los bienes han quedado adscritos directamente a los fines referidos, puede solicitarse la devolución de la diferencia entre la cuota pagada y la que le corresponda por el tipo especial fijado para las adquisiciones de que se trate.

Las herencias, legados y donaciones que se hagan en favor de los pobres, sin determinación de persona especial, se liquidan al 0,50%.

b) Sucesiones ante ascendientes y descendientes legítimos e hijos legitimados por subsiguiente matrimonio, adoptantes y adoptados con adopción plena y entre cónyuge (número 2 de la Tarifa).

Estas transmisiones MORTIS CAUSA están exentas.

por herencia o legado en las que la obligación de satisfacer el Impuesto recaiga sobre los establecimientos de Beneficencia o de Educación sostenidos con Fondos del Estado, la Iglesia, o Corporaciones locales, los de beneficencia particular, cuando los cargos de patronos o representantes legales sean gratuitos, y las mismas adquisiciones causadas a favor de Seminarios o con destino a fondo de becas para formación de seminaristas.

C) Sucesiones entre ascendientes y descendientes naturales e hijos legitimados por concesión soberana (Número 3 de la Tarifa):

Hasta	10.000,00	ptas.	.....	Exentas
De	10.000,01	a	50.000	9%
De	50.000,01	a	100.000	10%
De	100.000,01	a	250.000	11%
De	250.000,01	a	500.000	12%
De	500.000,01	a	1.000.000	13%
De	1.000.000,01	a	2.000.000	14%
De	2.000.000,01	a	5.000.000	15%
De	5.000.000,01	a	10.000.000	17%
De	10.000.000,01	a	15.000.000	19%
De	15.000.000,01	a	20.000.000	21%
De	20.000.000,01	a	25.000.000	24%
De	25.000.000,01	a	50.000.000	27%
De	50.000.000,01	a	100.000.000	31%
De	100.000.000,01	en adelante	.....	32%

D) Sucesiones en favor de ascendientes y descendientes por adopción simple (o menos plena) y ascendientes y descendientes - por afinidad (Número 4 de la Tarifa):

Hasta	1.000,00	ptas.	.....	Exentas
De	1.000,01	a	10.000	10%
De	10.000,01	a	50.000	11%
De	50.000,01	a	100.000	12%
De	100.000,01	a	250.000	13%
De	250.000,01	a	500.000	14%
De	500.000,01	a	1.000.000	15%
De	1.000.000,01	a	2.000.000	16%
De	2.000.000,01	a	5.000.000	17%
De	5.000.000,01	a	10.000.000	18%
De	10.000.000,01	a	15.000.000	19%
De	15.000.000,01	a	20.000.000	20%
De	20.000.000,01	a	25.000.000	21%
De	25.000.000,01	a	50.000.000	22%
De	50.000.000,01	a	100.000.000	23%
De	100.000.000,01	en adelante	.....	25%

E) Sucesiones entre colaterales de segundo grado (Número 5 de la Tarifa):

Hasta	1.000 pts.	.....	Exentas
De	1.000,01 a	10.000	25%
De	10.000,01 a	50.000	26%
De	50.000,01 a	100.000	27%
De	100.000,01 a	250.000	28%
De	250.000,01 a	500.000	30%
De	500.000,01 a	1.000.000	31%
De	1.000.000,01 a	2.000.000	34%
De	2.000.000,01 a	5.000.000	36%
De	5.000.000,01 a	10.000.000	39%
De	10.000.000,01 a	15.000.000	40%
De	15.000.000,01 a	20.000.000	42%
De	20.000.000,01 a	25.000.000	44%
De	25.000.000,01 a	50.000.000	47%
De	50.000.000,01 a	100.000.000	49%
De	100.000.000,01 en adelante	.....	51%

F) Sucesiones entre colaterales de tercer grado (Número 6 de la Tarifa):

Hasta	1.000 pts.	.....	Exentas
De	1.000,01 a	10.000	40%
De	10.000,01 a	50.000	41%
De	50.000,01 a	100.000	42%
De	100.000,01 a	250.000	43%
De	250.000,01 a	500.000	45%
De	500.000,01 a	1.000.000	47%
De	1.000.000,01 a	2.000.000	48%
De	2.000.000,01 a	5.000.000	49%
De	5.000.000,01 a	10.000.000	50%
De	10.000.000,01 a	15.000.000	52%
De	15.000.000,01 a	20.000.000	56%
De	20.000.000,01 a	25.000.000	58%
De	25.000.000,01 a	50.000.000	61%
De	50.000.000,01 a	100.000.000	63%
De	100.000.000,01 en adelante	.....	65%

G) Sucesiones entre colaterales de cuarto grado (Número 7 de la Tarifa):

Hasta	1.000,00 pts.	.....	Exentas
De	1.000,01 a	10.000	45%
De	10.000,01 a	50.000	47%
De	50.000,01 a	100.000	48%
De	100.000,01 a	250.000	49%
De	250.000,01 a	500.000	51%
De	500.000,01 a	1.000.000	52%
De	1.000.000,01 a	2.000.000	53%
De	2.000.000,01 a	5.000.000	54%
De	5.000.000,01 a	10.000.000	56%
De	10.000.000,01 a	15.000.000	58%
De	15.000.000,01 a	20.000.000	61%
De	20.000.000,01 a	25.000.000	63%
De	25.000.000,01 a	50.000.000	65%
De	50.000.000,01 a	100.000.000	67%
De	100.000.000,01	en adelante	70%

H) Sucesiones entre colaterales de quinto grado (Número 8 de la Tarifa):

Hasta	1.000,00 pts.	Exentas
De	1.000,01 a	10.000	48%
De	10.000,01 a	50.000	49%
De	50.000,01 a	100.000	50%
De	100.000,01 a	250.000	51%
De	250.000,01 a	500.000	52%
De	500.000,01 a	1.000.000	53%
De	1.000.000,01 a	2.000.000	54%
De	2.000.000,01 a	5.000.000	56%
De	5.000.000,01 a	10.000.000	58%
De	10.000.000,01 a	15.000.000	61%
De	15.000.000,01 a	20.000.000	63%
De	20.000.000,01 a	25.000.000	65%
De	25.000.000,01 a	50.000.000	67%
De	50.000.000,01 a	100.000.000	71%
De	100.000.000,01	en adelante	74%

I) Sucesiones entre colaterales de sexto grado (Número 9 de la Tarifa):

Hasta	1.000,00	pts.	.....	Exentas
De	1.000,01	a	10.000	53%
De	10.000,01	a	50.000	54%
De	50.000,01	a	100.000	56%
De	100.000,01	a	250.000	57%
De	250.000,01	a	500.000	58%
De	500.000,01	a	1.000.000	60%
De	1.000.000,01	a	2.000.000	61%
De	2.000.000,01	a	5.000.000	62%
De	5.000.000,01	a	10.000.000	63%
De	10.000.000,01	a	15.000.000	66%
De	15.000.000,01	a	20.000.000	68%
De	20.000.000,01	a	25.000.000	71%
De	25.000.000,01	a	50.000.000	73%
De	50.000.000,01	a	100.000.000	75%
De	100.000.000,01	en adelante	.....	79%

J) Sucesiones entre colaterales de grados más distantes y personas que no tengan parentesco con el testador (Número 10 - de la Tarifa):

Hasta	1.000,00	pts.	.....	Exentas
De	1.000,01	a	10.000	57%
De	10.000,01	a	50.000	58%
De	50.000,01	a	100.000	60%
De	100.000,01	a	250.000	61%
De	250.000,01	a	500.000	63%
De	500.000,01	a	1.000.000	64%
De	1.000.000,01	a	2.000.000	65%
De	2.000.000,01	a	5.000.000	66%
De	5.000.000,01	a	10.000.000	70%
De	10.000.000,01	a	15.000.000	72%
De	15.000.000,01	a	20.000.000	74%
De	20.000.000,01	a	25.000.000	76%
De	25.000.000,01	a	50.000.000	79%
De	50.000.000,01	a	100.000.000	81%
De	100.000.000,01	en adelante	.....	83%

K) Sucesiones en favor del alma (Número 11 de la Tarifa):

Hasta	1.000,00	pts.	.....	Exentas
De	1.000,01	a	10.000	17%
De	10.000,01	a	50.000	34%
De	50.000,01	a	100.000	34%
De	100.000,01	a	250.000	35%
De	250.000,01	a	500.000	35%
De	500.000,01	a	1.000.000	36%
De	1.000.000,01	a	2.000.000	36%
De	2.000.000,01	a	5.000.000	37%
De	5.000.000,01	a	10.000.000	38%
De	10.000.000,01	a	15.000.000	39%
De	15.000.000,01	a	20.000.000	41%
De	20.000.000,01	a	25.000.000	43%
De	25.000.000,01	a	50.000.000	45%
De	50.000.000,01	a	100.000.000	47%
De	100.000.000,01	en adelante	.....	48%

Las Tarifas precedentes no son progresivas, sino fijas y deben aplicarse sobre la BI total.

Se liquidan por el Número 11 de la Tarifa, las donaciones, - herencias y legados que se constituyan en favor del Santo Padre, Iglesias destinadas al culto católico, Conventos, Congregaciones y Asociaciones religiosas, Casas de Ejercicios Espirituales o que se destinen expresamente a la fundación de misas, fundación de Capellanías, constitución de dotes para doncellas pobres y reparación de templos católicos, ornamentación de los mismos, celebración del culto y conceptos similares que envuelvan una idea religiosa y que no esten exentos (1).

Las instituciones o legados en favor del alma tributando por el Número 11 de la Tarifa, siempre que al solicitarse la liquidación se justifique mediante certificación expedida por el Ordinario de la Diócesis la entrega por los herederos o albaceas para -

(1). El párrafo 5º del art. 29 del RF declara exentas las donaciones, legados o herencias destinadas a la construcción de edificios del culto católico o de casas religiosas, o, en general, a finalidades del culto o religiosas, señaladas en el apartado 5º del art. XX del Concordato con la Santa Sede de 27 de agosto de 1953.

finalidades de culto o religiosas de los mismos bienes objeto de la institución o legado, o en su caso, que se tiene conocimiento del mismo y se han adoptado, las medidas de seguridad para su cumplimiento.

También tributan por dicho Número 11 de la Tarifa las herencias, legados y donaciones de bienes en favor de templos de la Religión Católica para finalidades de culto y religiosas, que no es ten exentas (1).

Las transmisiones de bienes que por herencia o legado causen los religiosos profesos en beneficio de la Orden, Congregación o Comunidad a que pertenecen, tributan por el Número 4 de la Tarifa (Sucesiones en favor de ascendientes y descendientes por afinidad).

En las sucesiones AB INTTESTATO entre colaterales a partir del tercer grado inclusive en adelante las cuotas se recargan en un - 20%, salvo que el causante fuera menor de 21 años o que durante - los tres precedentes a su fallecimiento hubiera estado ininterru^{pidamente} pidamente incapacitado para testar (art. 52.3 del RF).

B) Gravamen especial para aplicaciones sociales:

En todas las adquisiciones MORTIS CAUSA o INTER VIVOS a título lucrativo, en cuanto cada participación individual exceda de - 10.000.000 de ptas. tanto se hallen exentas o bonificadas (con - la única excepción de las adquisiciones hereditarias de los ascen^{dientes} dientes, descendientes legítimos e hijos legitimados por subsi^{guiente} guiente matrimonio, adoptantes y adoptados y entre cónyuges) se - exige sobre el exceso un gravamen para aplicaciones sociales destinado a nutrir el Capítulo de esta denominación del Presupuesto de Gastos de la Diputación (art. 49 del RF).

Este gravamen se liquida y exige independientemente del Impuesto sobre Sucesiones, teniendo en cuenta las reglas siguientes:

- de la BI del Gravamen se deduce siempre el importe del Impues^{to} to que devengue la misma transmisión.

(1). El párrafo 5º del art. 29 del RF declara exentas las donacio^{nes} nes, legados o herencias destinadas a la construcción de edi^{ficios} ficios del culto católico o de casas religiosas, o, en gene^{ral} ral, a finalidades del culto o religiosas, señaladas en el - apartado 5º del art. XX del Concordato con la Santa Sede de 27 de agosto de 1953.

- las cantidades en metálico invertidas en fines benéfico-sociales por el contribuyente un año antes de ocurrir el hecho que origine la obligación de tributar, o seis meses después de que esta haya tenido lugar sean, en todo caso, deducibles de la cuota que corresponda satisfacer por razón del gravamen en cuestión, hasta un 80% como máximo, del importe de la misma.

La Tarifa de este Gravamen es la siguiente (art. 50 del RF):

A) Transmisiones entre ascendientes y descendientes naturales e hijos legitimados por concesión soberana:

De	10.000.000,01 pts.	a	25.000.000	11%
De	25.000.000,01 "	a	50.000.000	12%
De	50.000.000,01 "	a	100.000.000	13%
De	100.000.000,01 "	en adelante	.....	14%

B) En favor de ascendientes y descendientes por afinidad o adopción simple y colaterales de segundo grado:

De	10.000.000,01 pts.	a	25.000.000	12%
De	25.000.000,01 "	a	50.000.000	13%
De	50.000.000,01 "	a	100.000.000	14%
De	100.000.000,01 "	en adelante	.....	15%

C) Entre colaterales de tercer grado:

De	10.000.000,01 pts.	a	25.000.000	13%
De	25.000.000,01 "	a	50.000.000	14%
De	50.000.000,01 "	a	100.000.000	15%
De	100.000.000,01 "	en adelante	.....	16%

D) Entre colaterales de cuarto grado:

De	10.000.000,01 pts.	a	25.000.000	14%
De	25.000.000,01 "	a	50.000.000	15%
De	50.000.000,01 "	a	100.000.000	16%
De	100.000.000,01 "	en adelante	.....	17%

E) Entre colaterales de grados más distantes y personas que no tengan parentesco con el testador:

De	10.000.000,01 pts.	a	25.000.000	15%
De	25.000.000,01 "	a	50.000.000	16%
De	50.000.000,01 "	a	100.000.000	17%
De	100.000.000,01 "	en adelante		18%

F) En favor del alma:

De	10.000.000,01 pts.	a	25.000.000	11%
De	25.000.000,01 "	a	50.000.000	12%
De	50.000.000,01 "	a	100.000.000	13%
De	100.000.000,01 "	en adelante		14%

3.2.2.- IMPUESTO SOBRE LOS BIENES DE LAS PERSONAS JURIDICAS.

Queda sujeto a tributar en Navarra el dominio de bienes y - demás derechos reales que recaigan sobre los mismos, pertenecientes a Asociaciones, Corporaciones, Fundaciones y demás personas jurídicas domiciliadas en Navarra que tengan personalidad propia e independiente siempre que tales bienes no sean susceptibles de transmisión hereditaria, ya directamente o bien por medio de las acciones o títulos representativos de participación en el capital o haber social y cuando radiquen en territorio navarro, si se trata de bienes inmuebles o pertenezcan a personas jurídicas domiciliadas en Navarra si son bienes muebles (arts. 2 y 68 del RF).

A) Sujeto pasivo:

Son contribuyentes por este Impuesto las personas jurídicas titulares del dominio de los bienes o de los derechos reales que recaigan sobre los mismos (art. 75 del RF).

B) Base Imponible:

La BI está constituida por el verdadero valor de los bienes y derechos reales sobre los mismos el día 31 de diciembre de cada año.

En el caso de títulos-valores cotizables en Bolsa sirve de BI el tipo medio de cotización durante el año en que se devengue

el Impuesto (art. 76 del RF).

C) Devengo del Impuesto:

El Impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año (art. 78 del RF).

D) Cuota Tributaria:

El tipo de gravamen es del 0,50% y se aplica sobre el valor comprobado de todos los bienes muebles e inmuebles, cuyo dominio se halle sujeto al Impuesto (art. 79 del RF).

INSTRUCCIONES para cumplimentar el impreso de declaración

A	EXPLOTACIONES AGRICOLAS FORESTALES Y GANADERAS	
B	PROPIEDAD URBANA	
C	TRABAJO PERSONAL	
D	RENTAS DEL CAPITAL	
E	BENEFICIOS COMERCIALES E INDUSTRIALES	
F	PLUSVALIAS. EXTRANJERO. ADMINISTRACION	X

La declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas consta de una carpeta y seis pliegos interiores.

Tiene a su derecha los seis pliegos interiores cuyo detalle y contenido se indica con claridad en el cuadro Índice de esta misma página, marginados con las seis primeras letras del abecedario. Las cinco primeras, A, B, C, D y E corresponden a las distintas fuentes de riqueza, de las cuales provienen sus ingresos y es claro que solamente deberá cumplimentar aquellos pliegos que correspondan a bienes o ingresos que V. posea; v. gr. si posee V. alguna finca rústica, inmueble o piso, etc., deberá cumplimentar bien el pliego A en el primer caso, o el B en el segundo, pero si sus ingresos provienen única y exclusivamente de su trabajo personal, se limitará a cumplimentar el pliego C. Habrá, pues, contribuyente que precise rellenar los cinco pliegos y habrá quien solamente uno de ellos. Marque con una X los pliegos que acompañe a su declaración (como se indica ya con respecto al pliego F), sin utilizar los sobrantes.

El pliego F, no lo elimine en ningún caso.

Después de estas generalidades, siga V. las instrucciones que se facilitan en cada uno de los pliegos con respecto a los mismos.

En todo caso, rellene V., también, la hoja correspondiente a SIGNOS EXTERNOS.

CONTRIBUCION TERRITORIAL RUSTICA Y PECUARIA

En territorio de régimen común y otros especiales

A

1 FINCAS CEDIDAS EN ARRENDAMIENTO Y DERECHOS SOBRE LAS MISMAS

Referencia Lista	Provincia	Municipio	Denominación de la finca	Cuota fija deducible	BASE IMPONIBLE	
					De las fincas	Correspondiente al declarante

2 EXPLOTACIONES AGRARIAS, GANADERAS, FORESTALES O MIXTAS, SUJETAS EXCLUSIVAMENTE A CUOTA FIJA

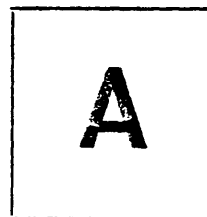
Referencia Lista	Provincia	Municipio	Denominación de la finca o explotación	Cuota fija deducible	BASE IMPONIBLE	
					De las fincas	Correspondiente al declarante

3 EXPLOTACIONES AGRARIAS, GANADERAS, FORESTALES O MIXTAS, SUJETAS A CUOTA PROPORCIONAL

Referencia Lista	Provincia	Municipio	Provincia de censo	Cuota fija deducible en Cuota Proporcional	Base imp. corresp. al declarante

Abra el pliego.

En la página 3.ª y con sujeción a las normas del Estado para determinar las bases impositivas, deberá rellenar los datos que se solicitan por cuantas fincas rústicas posea o explote en territorio no navarro.



Aunque en principio pueda parecerle complicado, en realidad no lo es, ya que en el recibo o recibos de Contribución Rústica, que haya satisfecho, encontrará todos los datos que ahora se le solicitan, y no tiene que hacer otra cosa que transcribirlos de dichos recibos a este impreso. Unicamente deberá tener muy en cuenta la distinción establecida con referencia a la condición jurídica del contribuyente declarante, quien puede ser:

PROPIETARIO ARRENDADOR	Régimen de cuota fija	Deberá declarar como base imponible 1/3 del capital imponible.
	Régimen de cuota proporcional	Deberá declarar como ingreso el canon arrendaticio que se haya estimado como gasto del arrendatario explotador.
PROPIETARIO	Explotación directa	Deberá consignar el total importe de la base imponible que figura en el recibo.
	Explotación en aparcería	Proporcionalmente al contrato de aparcería que se haya establecido (tanto el propietario como el aparcero).
ARRENDATARIO EXPLOTADOR	}	Declarará los 2/3 de la base imponible.

Los ingresos procedentes de censos, foros, subforos, pensiones o demás gravámenes de carácter perpetuo, establecidos sobre terrenos rústicos, exentos de Contribución Territorial, se declararán también cifrados por el importe de la base imponible por el que tributen en la Contribución Rústica.

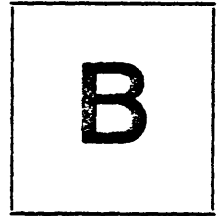
En la página 2.ª y por lo que respecta a las fincas sitas en Navarra, límitese a consignar los datos que se le piden, con claridad y detalle.

En Navarra

Enumeración con detalle	Capital imponible	Gastos. Concepto y detalle	Pesetas

NOTA.—Deberá consignar su condición de explotador directo, arrendador, arrendatario o aparcerero.

Abra el pliego.



Recuerde estamos ahora con toda clase de fincas urbanas, edificios y construcciones en general, y los solares calificados tributariamente de naturaleza urbana, incluyendo la vivienda del contribuyente, si es de su propiedad.

Cuantos datos se le piden van consignados claramente en los correspondientes recibos de la Contribución Urbana, por lo que se refiere a los inmuebles, terrenos, etc., sitios en territorio de régimen común, y con respecto a los cuales, deberá rellenar la página 3.ª, y en cuanto a los bienes sitios en Navarra, consígnelos en la página 2.ª, solicitando del Ayuntamiento respectivo los datos que ignore.

PROPIEDAD URBANA

En Navarra

[illegible]

IMPUESTO SOBRE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL

En territorio de régimen común y otros especiales

C

1 SUELDOS DE FUNCIONARIOS PUBLICOS Y EMPLEADOS PARTICULARES, CONSEJOS DE ADMINISTRACION, DIRECTORES, GERENTES, COMISIONISTAS, AGENTES DE SEGUROS, ETC.

Concepto del rendimiento o clasificación laboral	Nombre y apellidos o denominación de la persona o entidad pagadora y domicilio	Pesetas líquidas percibidas	Base imponible

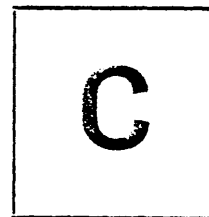
2 RENDIMIENTOS DE PROFESIONALES Y ARTISTAS DETERMINADOS POR EVALUACION GLOBAL

CONCEPTO	Provincia donde se evalúan los ingresos	Cuota de Licencia Fiscal	Base imponible

3 RENDIMIENTOS GRAVADOS SOLAMENTE EN LICENCIA FISCAL

PATENTE		ACTIVIDAD ARTISTICA O DEPORTIVA	Cuota de Licencia Fiscal
Número	Año		

Abra el pliego.



Los ingresos, que procedentes de su trabajo personal perciba, debe consignarlos en este pliego, haciendo también la distinción, de los que proceden o tengan su origen en régimen común, ya sean Consejos, Comisiones, emolumentos de artistas, etc., que deberá consignar en la página 3.ª y con sujeción a los datos que se solicitan, y aquellos otros que procedan de empresas navarras o por actividades iguales o similares desarrolladas en la misma.

Resumiendo, toda clase de ingresos que, genéricamente y sin excepción, se obtengan por toda clase de servicios o prestaciones personales.

SI NO SE CONOCE EN EL MOMENTO DE REALIZAR LA DECLARACION LA EVALUACION GLOBAL QUE CORRESPONDE A DICHO AÑO, PONGA LA ULTIMA QUE LE FUE ASIGNADA E INDIQUE ESTA CIRCUNSTANCIA.

C—

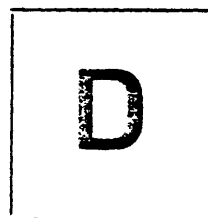
TRABAJO PERSONAL

En Navarra

Concepto y detalle	Persona. Empresa pagadora	Pesetas percibidas	Base imponible

RENDIMIENTOS GRAVADOS SOLAMENTE POR LA CONTRIBUCION SOBRE ACTIVIDADES DIVERSAS

Imponible	Actividad	Cuota provincial



1) Rendimientos de acciones, participaciones de toda clase de sociedades, comunidades de bienes, partes de fundador, etc.

2) Rendimientos de obligaciones y préstamos, rentas vitalicias temporales que tengan por causa la imposición de capitales.

3) Rendimientos de las Deudas del Estado, Diputación Foral de Navarra y de obligaciones de Empresas de interés nacional.

4) Rendimiento de la propiedad intelectual (cuando ésta no corresponda a los propios autores o traductores), de la propiedad industrial (patentes, marcas) y procedimientos industriales, de asistencia técnica y del arrendamiento de minas, negocios, bienes o cosas sujetos al impuesto de Rentas de Capital.

Es necesario tener presente que el declarante, por lo general y, en el caso más corriente, el poseedor de acciones o títulos mobiliarios, conocerá solamente el líquido que perciba como dividendo, etc., siendo así que su obligación es declarar el total (dividendo bruto). El cálculo es muy sencillo, mediante la proporción:

$$\begin{aligned} 85 : 100 &:: \text{Rendimiento líquido} : \text{Base imponible.} \\ \text{Base imponible} &= \frac{\text{Rendimiento líquido} \times 100}{85} \end{aligned}$$

Ejercicio práctico. Percibidas 850 pesetas por dividendos, cantidad líquida que nos abona el Banco en nuestra cuenta, lo realmente percibido y por consiguiente lo que debemos declarar es:

$$\begin{aligned} 85 : 100 &:: 850 : X. \\ 850 \times 100 \\ X &= \frac{\quad}{85} = 1.000 \text{ Ptas.} \end{aligned}$$

— IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DEL CAPITAL

1 DIVIDENDOS, BENEFICIOS EN SOCIEDADES, PARTES DE FUNDADOR, ETC.

Número de títulos	SOCIEDAD EMISORA	Valor nominal	Pesetas líquidas percibidas	Base imponible

D

[illegible]

D

— IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DEL CAPITAL

3

INTERESES DE LA DEUDA PUBLICA DEL ESTADO ESPAÑOL Y OBLIGACIONES DE EMPRESAS DE INTERES NACIONAL

Número de títulos	CLASE DE VALOR	Valor nominal	Pesetas líquidas percibidas	Base imponible

4

RENDIMIENTOS DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL E INDUSTRIAL, ARRENDAMIENTOS DE BIENES, NEGOCIOS, ETC.

CONCEPTO DEL RENDIMIENTO	Pesetas líquidas percibidas	Base imponible

E

Consigne los datos que se le piden respecto a los negocios comerciales e industriales que a nombre propio, de la esposa o hijos menores, figuren tanto dentro como fuera de Navarra, haciendo, por lo que respecta a los datos exigidos, para su mejor comprensión, las siguientes aclaraciones:

«Estimación del beneficio», puede ser Directa o por Evaluación Global (E. G.).

«Base imponible». Que no debe ser confundida con «Base liquidable».

Si no se conoce en el momento de realizar la declaración la E. G. que corresponde a dicho año, ponga la última que le fue asignada e indique esta circunstancia.

Finalmente, en los negocios sujetos solamente a licencia fiscal, «Base imponible» es el resultado de multiplicar por diez la cuota del Tesoro, dato que consta en el recibo que obra en poder del declarante.

E

— NEGOCIOS COMERCIALES E INDUSTRIALES

En Navarra

Empresa	Grupo Sindicato	Capital Imponible	Evaluación global	Beneficio contable

NEGOCIOS COMERCIALES E INDUSTRIALES SUJETOS SOLAMENTE A LA CONTRIBUCION SOBRE ACTIVIDADES DIVERSAS

Actividad	Domicilio donde se ejerce	Imponible	Cuota provincial

PLUSVALIAS Y MINUSVALIAS

F

Bienes enajenados	ADQUISICIONES		ENAJENACIONES		Plusvalía Minusvalía
	Fecha	Precio	Fecha	Precio	

INGRESOS PROCEDENTES DEL EXTRANJERO

(1) Rendimiento en pesetas

Indique el país

Pagado por dicho concepto
en el país de origen

Tipo medio gravamen % s/. (1)

GASTOS DEDUCIBLES

PESETAS

a) Intereses de Créditos bancarios y otros:

Nombre y domicilio del acreedor.

b) Seguros de vida. Primas:

Concepto y Entidad aseguradora.

c) Anualidades satisfechas por alimentos:

Nombre y apellidos del perceptor.

d) Gastos extraordinarios de enfermedades, etc.:

e) Donativos varios:

f) Otros conceptos:

Total

Todos los comprobantes de gastos, excepto los de Rústica y Urbana (que estarán a disposición de la Administración), deberán venir debidamente justificados para ser admitidos a efectos de liquidación.

RESUMEN DE INGRESOS Y GASTOS

INGRESOS:

A — Explotaciones Agrícolas, Forestales y Ganaderas _____

B — Propiedad Urbana _____

C — Trabajo Personal _____

D — Rentas del Capital _____

E — Negocios comerciales e industriales _____

F — Plusvalías y Minusvalías (adquisición con menos de
1 - 3 años de antelación) _____

Ingresos procedentes del extranjero _____

GASTOS:

A deducir según detalle _____

Base imponible _____

Fecha y firma:

LIQUIDACION

Contribuyente

N.º

19

(1) BASE LIQUIDABLE SUJETA A TIPOS DE TARIFA GENERAL _____ Ptas.

Hasta

Resto al _____ %

(2) Cuota íntegra de Tarifa General ...

(3) Tipo medio de gravamen _____ %

Base liquidable de las Plusvalías a largo plazo ...

Cuota Plusvalía a largo plazo

Total cuota íntegra

DESGRAVACIONES

A) Por rentas de trabajo y por Familia

Base a desgravar

Por trabajo

Por esposa

Por hijos

Total: _____ Al tipo medio gravamen (3) _____

Diferencia

B) Por inversiones

(4) Suma inversiones _____

(5) Porcentaje que representa la suma anterior (4) respecto a la Base del apartado (1) _____ %

(2) Cuota íntegra Tarifa General

(6) Total cuotas impuestos a cuenta _____

Diferencia al _____ % (5)

Diferencia

IMPUESTOS A CUENTA

RUSTICA

URBANA

TRABAJO PERSONAL

RENTAS DE CAPITAL

BENEFICIOS COMERCIALES E INDUSTRIALES

(6) Total cuotas impuestos a cuenta

Cuotas por ingresos procedentes extranjero

Total deducciones

Cuota líquida

A ingresar


LIQUIDACION GIRADA _____

PAGADA _____

TARIFA GENERAL DEL IMPUESTO

Base liquidable hasta pesetas	Tipo medio resultante	Cuota íntegra	Resto Base liquidable hasta pesetas	Tipo aplicable
—	—	—	100.000	15,00
100.000	15,00	15.000	100.000	16,40
200.000	15,70	31.400	100.000	17,77
300.000	16,39	49.170	100.000	19,11
400.000	17,07	68.280	100.000	20,47
500.000	17,75	88.750	100.000	21,77
600.000	18,42	110.520	100.000	22,97
700.000	19,07	133.490	100.000	24,35
800.000	19,73	157.840	100.000	25,49
900.000	20,37	183.330	100.000	26,67
1.000.000	21,00	210.000	500.000	30,18
1.500.000	24,06	360.900	500.000	35,50
2.000.000	26,92	538.400	1.000.000	42,25
3.000.000	32,03	960.900	1.000.000	49,27
4.000.000	36,34	1.453.600	1.000.000	53,89
5.000.000	39,85	1.992.500	En adelante	56,12

En ningún caso la cuota íntegra resultante por aplicación de esta escala, podrá exceder del 40 % de la Base liquidable.

 DIPUTACION FORAL DE NAVARRA				IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS		SIGNOS EXTERNOS		
Contribuyente						D. N. I.		
1 VIVIENDA OCUPADA POR EL CONTRIBUYENTE								
MUNICIPIO, CALLE Y NUMERO				% Exención o bonificación	ALQUILER		PROPIEDAD	
					Fecha contrato	Ptas. anuales	Fecha	Renta Catastral
2 AUTOMOVILES								
MARCA		MATRICULA		MODELO		Nacional, extranjero	H. P.	Fecha matrícula
3 SERVIDORES								
SERVIDORES DOMESTICOS				CHOFERES			Perceptores, maestros e institutrices	
Conviven con el contribuyente Número de servidores		No conviven con el contribuyente. Días de trabajo		Sin manutención		Con manutención		
4 INMUEBLES DE ESPARCIMIENTO O RECREO								
SITUACION				ALQUILER		PROPIEDAD		
				Fecha contrato	Ptas. anuales	Fecha	Renta Catastral	
5 COTOS DE CAZA Y PESCA DEPORTIVOS								
CONCEPTO						DIAS DE ASISTENCIA		
6								
AERONAVES				EMBARCACIONES		CABALLERIAS DE LUJO		
Tipo	H. P.	Horas de vuelo	Gastos	Tipo	Características: Eslora o H. P. motor	Clase	Número	
7 FIESTAS, RECEPCIONES Y OTRAS MANIFESTACIONES Suntuarias								
CONCEPTO						Importe del gasto		



DIPUTACION FORAL DE NAVARRA

IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

(Sello del Negociado)

DECLARACION DE SIGNOS EXTERNOS (art. 20 Normas del Impuesto)

EJERCICIO DE 19.....

A DATOS DE LA SOCIEDAD O ENTIDAD

N.º ident. fiscal

Razón social de la Empresa

Teléfono

Domicilio

Municipio

Provincia

D. Postal

B DATOS PERSONALES DEL REPRESENTANTE O APODERADO

D. N. I.

Apellidos y nombre

Teléfono

Domicilio

Municipio

Provincia

D. Postal

En calidad de

I VIVIENDAS.—(1)

(2)

Población, calle y número

CLASE
Permanente o de espac-
cimiento y
recreoALQUILADAS
Cantidad que por todos conceptos
satisface la Sociedad o Entidad
Fecha contrato
Plas. anualesPROPIEDAD DE LA
SOCIEDAD O ENTIDAD
Fecha
Renta CatastralNombre, apellidos, domicilio y D. N. I.
de la persona natural que las usa,
utiliza o disfrutaRelación con
la SociedadTiempo de
uso en el
ejercicio

2 AUTOMOVILES

(2)

MARCA

MATRICULA

MODELO

Nacional
o
Extranjero

H. P.

Fecha matrícula

Nombre, apellidos, domicilio y D. N. I.
de la persona natural que los usa,
utiliza o disfrutaRelación con
la SociedadTiempo de
uso en el
ejercicio

(Reverso)

3 AERONAVES										(2)					
TIPO			H. P.		Horas de vuelo		GASTOS		Nombre, apellidos, domicilio y D. N. I. de la persona natural que las usa, utiliza o disfruta		Relación con la Sociedad		Tiempo de uso en el ejercicio		
4 EMBARCACIONES										(2)					
TIPO		NOMBRE		Lugar de matriculación		CARACTERISTICAS: Esloira y H. P. del motor				Nombre, apellidos, domicilio y D. N. I. de la persona natural que las usa, utiliza o disfruta		Relación con la Sociedad		Tiempo de uso en el ejercicio	
5 CABALLERIAS DE LUJO										(2)					
CLASE				NUMERO				Nombre, apellidos, domicilio y D. N. I. de la persona natural que las usa, utiliza o disfruta		Relación con la Sociedad		Tiempo de uso en el ejercicio			
6 COTOS DE CAZA Y PESCA DEPORTIVA										(2)					
PROVINCIA		CAZA MAYOR		CAZA MENOR		PESCA		Nombre, apellidos, domicilio y D. N. I. de la persona natural que los usa, utiliza o disfruta		Relación con la Sociedad		Tiempo de uso en el ejercicio			
7 OTROS CONCEPTOS O SERVICIOS CALIFICADOS COMO SIGNOS EXTERNOS (Servidores domésticos, chóferes, jardineros, guardas, etc.)										(2)					
CONCEPTO										Nombre, apellidos, domicilio y D. N. I. de la persona natural que los usa, utiliza o disfruta		Relación con la Sociedad		Tiempo de uso en el ejercicio	

(1) Se excluirán las correspondientes a Guardas y Porteros, ya que el hecho de disfrutar de vivienda gratuita no deba racionalmente considerarse como Signo Externo.
(2) Consistese cargo que ocupa en la Sociedad, si es accionista, socio, particular, etc.

RELLENASE A MAQUINA O EN LETRA MUY CLARA

AL «NEGOCIADO DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES Y OTROS DIRECTOS» DE LA DIPUTACION FORAL DE NAVARRA	BALANCE DEL EJERCICIO DE 19	NUM. <div style="border: 1px solid black; width: 100px; height: 20px; display: inline-block;"></div> CENSO NACIONAL DE ENTIDADES JURIDICAS
IMPUESTO <u>SOBRE</u> SOCIEDADES		Sello de la Administración
RAZON O DENOMINACION SOCIAL: 		
DOMICILIO SOCIAL: <div style="display: flex; justify-content: space-between;"><div><u>CALLE</u> .....</div><div><u>PLAZA</u> N.º</div></div> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"><div>LOCALIDAD: .....</div><div>Teléfono: <div style="border: 1px solid black; width: 150px; height: 25px; display: inline-block;"></div></div></div>		
EJERCICIO SOCIAL: Del de al de		
Datos del régimen de evaluación global Sujeta <div style="display: inline-block; vertical-align: middle; text-align: center;"><div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">SI</div><div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">NO</div></div> Táchese el recuadro que NO corresponda		
(1) AMBITO	ORGANIGRAMA	ACTIVIDAD

(1) A rellenar por la Administración.

NOTA.—Estos impresos deberán utilizarse por las Sociedades sujetas solamente a la Diputación. Las sujetas a tributar a las dos Administraciones deberán presentar sus declaraciones en impresos de Hacienda del Estado, añadiendo al juego de tres ejemplares otro ejemplar para la Administración Foral.

DOCUMENTOS QUE SE ACOMPAÑAN A ESTA DECLARACION

- A) Declaración de los beneficios líquidos, copias autorizadas del Balance y de la Memoria anuales y extractos de las cuentas de pérdidas y ganancias y de gastos generales.
- B) Declaración de actividades ejercidas.
- C) Declaración de resultados procedentes de plusvalías, inversiones de tipo patrimonial, actividades que no tengan fiscalmente la consideración de industriales o comerciales u otras fuentes.
- D) Relación de reducciones, bonificaciones y deducciones.

OTROS DOCUMENTOS:

- a) Certificación del acuerdo de aprobación de cuentas y distribución de beneficios.
- b) Relación de bonificaciones referentes a industrias de «interés nacional» (1) o acogidas a Programa de Promoción Industrial de la Diputación.
- c) Relación: c¹) De sucursales, oficinas, fábricas, talleres, etc.; c²) De administradores de la entidad.
- d) Previsión para Inversiones.
- e) Datos para fijación de cifra relativa.

(1) Respecto a las bonificaciones a industrias de "interés nacional" deberá indicarse, en la hoja b), el Acuerdo de la Diputación que la hubiere concedido iguales bonificaciones en el ámbito foral.

RELLENASE A MAQUINA O EN LETRA MUY CLARA

Impuesto sobre Sociedades

A¹

DECLARACION DE BENEFICIOS LIQUIDOS

....., y en su
nombre y representación D.
en calidad de, ante el Nego-
ciado del Impuesto de Sociedades y otros Directos, de la Excm. Diputación Foral de Navarra.

DECLARA:

Que los beneficios líquidos obtenidos en el ejercicio social comprendido entre el día
..... de de mil
novecientos al día de
..... de mil novecientos, deducidos de la con-
tabilidad, ascendieron a la cantidad de
.....
.....
pesetas y céntimos.

....., a de de 19.....
(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

A 2

COPIA AUTORIZADA DEL BALANCE

Cerrado en de de 19.....

....., a de de 19.....
(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

(1) Las entidades que hubieren regularizado su balance harán constar la siguiente nota: "Balance regularizado según lo prevenido en el Acuerdo Diputación de 30 de octubre de 1964.

RELLENESSE A MAQUINA O EN LETRA MUY CLARA

Impuesto sobre Sociedades

A³

COPIA AUTORIZADA DE LA MEMORIA ANUAL

Ejercicio 19.....

....., a de de 19.....
(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

[illegible]

....., a de de 19.....
(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

Impuesto sobre Sociedades

[illegible]

....., a de de 19.....
(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

RELLENESSE A MAQUINA O EN LETRA MUY CLARA

B

Impuesto sobre Sociedades

DECLARACION DE ACTIVIDADES EJERCIDAS

La Entidad y en su
nombre y representación don
en calidad de, ante el Negociado del Impuesto de Sociedades y otros Directos de
la Excm. Diputación Foral de Navarra,

DECLARA: Que las actividades ejercidas por la empresa por mi representada, en el transcurso del ejercicio social de
fueron las siguientes:

A) ACTIVIDADES COMERCIALES E INDUSTRIALES

ACTIVIDAD	Localidad donde se ejerce	Provincia
.....
.....
.....
.....
.....

B) ACTIVIDADES PROFESIONALES

.....
.....
.....
.....

..... a de de 19.....
(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

Impuesto sobre Sociedades

DECLARACION DE RESULTADOS PROCEDENTES DE PLUSVALIA, ETC.

FUENTES	Beneficios	Pérdidas
Plusvalías:		
Inversiones de tipo patrimonial:		
Otras actividades que no merecen fiscalmente la consideración de industriales o comerciales:		
Otras fuentes:		
TOTALES		
Consignese el Total anterior menor debajo del mayor ...		
DIFERENCIAS		

..... a de 19.....
(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

Impuesto sobre Sociedades

D

RELACION DE LAS REDUCCIONES DE LA BASE Y DEDUCCIONES DE LA CUOTA

MINORACIONES Y REDUCCIONES

	Ptas.
Diferencia Planes amortización	»
Depreciación fondos editoriales	»
Compensación pérdidas	»
Previsión para Inversiones.	»

DEDUCCIONES DE LA CUOTA Art. 57

- a) Cuotas de la Diputación y del Tesoro, en su caso, por Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

Municipio	Emplazamiento	Cuotas
Suma		

- b) Cuotas de la Diputación y del Tesoro, en su caso, por Contribución Territorial Urbana.

Municipio	Emplazamiento	Cuotas
.....
.....
.....
.....
Suma

- c) Cuotas de la Diputación y del Tesoro, en su caso, por el Impuesto sobre las Rentas del Capital.

Suma

- d) Cuotas de la Diputación por Contribución sobre A. D. y del Tesoro, en su caso, devengadas por Licencia fiscal del Impuesto Industrial.

[illegible]

- e) Dividendos extraños (Detállese al dorso lo percibido de cada Sociedad.)

- f) Bonificación 90 por 100 viviendas protección oficial

	Suma
--	-------------

a _____ de _____ de 19____

(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

RELLENASE A MAQUINA O EN LETRA MUY CLARA

Impuesto sobre Sociedades

a)

CERTIFICACION DEL ACUERDO DE APROBACION DE CUENTAS Y DISTRIBUCION DE BENEFICIOS

El abajo firmante, D.
en calidad de
de la Entidad

CERTIFICO: Que según resulta del libro de Actas de la Sociedad
y de la relativa a la sesión celebrada por la Junta
el día de de mil novecien-
tos fueron aprobados el Balance de cuentas del ejercicio
social cerrado en de de 19.....
que arroja el siguiente resultado:

BENEFICIO: Pesetas (en letra)

respecto del cual fue asimismo acordada la siguiente aplicación y distribución:

PERDIDA: Pesetas (en letra)

Para que conste y al efecto de su unión a la declaración de resultados a presentar ante
el Negociado del Impuesto sobre Sociedades y otros Directos de la Diputación Foral de
Navarra, expido la presente en
a de
de mil novecientos

RELLENASE A MAQUINA O EN LETRA MUY CLARA

Impuesto sobre Sociedades

b)

RELACION DE BONIFICACIONES

1) INDUSTRIAS ACOGIDAS AL PROGRAMA DE PROMOCION INDUSTRIAL DE NAVARRA

Se indicará la fecha del Acuerdo de la Diputación que la acogió al Programa y del de confirmación de los Beneficios del mismo.

2) INDUSTRIAS DECLARADAS DE «INTERES NACIONAL»

Se acompañará copia del Decreto de concesión de los beneficios fiscales a la industria declarada de «interés nacional» indicando el Acuerdo de la Diputación que le hubiere concedido iguales beneficios en el ámbito foral.

3) OTROS BENEFICIOS FISCALES

Acompáñese copia de la Orden comunicada correspondiente, si hubiesen sido concedidos por la Administración del Estado, e indíquese el Acuerdo de la Diputación, si hubiesen sido concedidos por la Administración Foral.

....., a de de 19.....
(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

c)

1) RELACION DE SUCURSALES, OFICINAS, FABRICAS, TALLERES, INSTALACIONES, TIENDAS, AGENCIAS O REPRESENTACIONES. EJERCICIO DE 19.....

[illegible]

....., a de de 19.....
(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

..... a de de 19.....
(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

RELLENASE A MAQUINA O EN LETRA MUY CLARA

Impuesto sobre Sociedades



PREVISION PARA INVERSIONES

(A cumplimentar solamente por las entidades que se acojan a la Previsión)

Datos que se facilitan a la Administración a efectos de aplicación de las disposiciones que regulan esta materia.

- A) Para las cantidades que las sociedades y demás entidades jurídicas, cualquiera que sea la actividad a que se dediquen, destinen de sus beneficios a la previsión para inversiones.

Capital escriturado referido al primer día del período .....	.....
Ampliaciones efectuadas durante el mismo .....	.....
	SUMA
A deducir: Capital pendiente de desembolso .....	.....
	DIFERENCIA

Reservas a sumar:

.....
.....
.....
	CAPITAL EN FIN DEL PERIODO

Estado medio en el período de la imposición .....	.....
Capital reducido al período de la imposición .....	.....
Beneficio obtenido en el ejercicio o período impositivo correspondiente .....	.....

Acuerdo sobre la distribución del beneficio, expresando el detalle de las asignaciones respectivas, en el que conste, separadamente, las cantidades destinadas a nutrir las reservas expresas:

.....
.....
.....
.....
	TOTAL BENEFICIO

Cantidad destinada a la previsión para inversiones
--	-------

Sigue a la vuelta

Para los beneficios que provengan de la enajenación de elementos materiales del activo fijo, y las plusvalías que se pongan de manifiesto como consecuencia de indemnizaciones de seguros percibidos por siniestros sufridos en los mencionados elementos, en la parte en que unos y otras se destinen a la previsión para inversiones:

Importe del beneficio procedente de la enajenación o de la plusvalía obtenida por la indemnización

Acuerdo de la asignación total o parcial del beneficio o de la indemnización a la previsión para inversiones:

Cantidad destinada a la previsión para inversiones

....., a de de 19.....
(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

RELLENASE A MAQUINA O EN LETRA MUY CLARA

Impuesto sobre Sociedades

e)

DATOS PARA FIJACION DE CIFRA RELATIVA a declarar por las Sociedades que tengan inmovilizaciones o negocios fuera de Navarra.

CAPITAL (1)

Perteneciente a personas físicas:	De condición civil navarra	Sin dicha condición civil	Extranjeras
.....	..... ptas.	..... ptas.	..... ptas.
Perteneciente a Entidades: (Indíquese su nombre o razón social.)	Domiciliadas en Navarra	Id. fuera de Navarra	Extranjeras
.....	..... ptas.	..... ptas.	..... ptas.
.....	..... ptas.	..... ptas.	..... ptas.
.....	..... ptas.	..... ptas.	..... ptas.
.....	..... ptas.	..... ptas.	..... ptas.

INMOVILIZACIONES:

Valor de los edificios, terrenos e instalaciones fijas afectos a la explotación que constituyen su actividad, bien sean propios o arrendados.

	Situadas en Navarra	Situadas fuera de Navarra
Inmovilizaciones de su propiedad: ... ..	..... ptas.	..... ptas.
Inmovilizaciones arrendadas (2) ... ..	..... ptas.	..... ptas.

NEGOCIOS:

	Navarra	Territorio común	Extranjero
Ventas destinadas a clientes de .....	..... ptas.	..... ptas.	..... ptas.
Otras operaciones o servicios: .....	..... ptas.	..... ptas.	..... ptas.

....., a de de 19.....
(Antefirma, firma y sello de la Entidad)

(1) Dígase si las acciones son nominativas o al portador:

(2) Indíquese la forma utilizada para su valoración, según lo previsto en el número 3 del artículo 5 de las Normas para la Exacción del Impuesto sobre Sociedades, de 29 de diciembre de 1969:

.....
.....
.....
.....

CAPITULO XXIII

LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN EL REGIMEN TRIBUTARIO NAVARRO

1.- IMPUESTO GENERAL SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.

El art. 11 del Convenio de 1969 se ocupa de este Impuesto diferenciando sus dos partes, es decir, tratando primeramente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, para analizar en segundo lugar los Actos Jurídicos Documentados, y este va a ser, por tanto el criterio que vamos a seguir nosotros.

1.1.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES.

A) Normas del Convenio:

Como norma general este Impuesto corresponde a la Diputación de Navarra con arreglo a las siguientes normas:

a) Bienes inmuebles:

Los actos y contratos que se refieran a bienes inmuebles - situados en Navarra tributan a la Diputación, y quedan, pues, exceptuados del Impuesto del Estado.

La misma regla se aplica respecto a la constitución, modificación, renovación, prórroga expresa, transmisión y extinción de los préstamos con garantía hipotecaria de bienes que estén situados en Navarra o con garantía prendaria inscribible en dicha provincia y todo ello prescindiendo de la vecindad que tengan el prestamista o el prestatario.

Por el contrario, las transmisiones de bienes inmuebles si tos en territorio común y los préstamos con garantía hipote-

caria de bienes que radiquen en dicho territorio o que esten garantizados con prenda inscribible en el mismo, tributan exclusivamente al Estado.

Cuando se da el caso de que un mismo préstamo se garantice con hipoteca o prenda de bienes sitos en territorio común y foral, se tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros.

b) Bienes muebles:

Los actos y contratos referentes a bienes muebles tributan a la Diputación cualquiera que sea el lugar donde se hallen situados, siempre que el sujeto pasivo del Impuesto tenga derecho al régimen foral, según el art. 14 del Código Civil (1).

Contrariamente, cuando el sujeto pasivo no estuviese sometido a la legislación foral de Navarra, la Diputación no puede gravar la transmisión de bienes muebles aunque los bienes esten situados en territorio navarro, y el Impuesto es, pues, exigible por el Estado.

Cuando el sujeto pasivo del Impuesto sea extranjero y haya cumplido los requisitos que se exigen a los españoles para adquirir la vecindad navarra mediante residencia continuada de dos años, siempre que el interesado manifieste ser esa su voluntad o por la residencia continuada durante diez años, sin declaración en contrario durante ese plazo, el Impuesto corresponde a la Diputación.

Por el contrario, si los extranjeros no cumplen tales requisitos para ganar la vecindad foral, la Diputación no puede gravar las transmisiones de bienes muebles aunque estos radiquen en Navarra, correspondiéndole el Impuesto al Estado.

Por lo que respecta a la vecindad el número 3 del art. 11 del Convenio se remite a lo dicho en los números 3 y 5 del art. 9 que trata del Impuesto de Sucesiones y establece que la determinación de la vecindad se hará teniendo en cuenta lo dispuesto en tales normas. Según esto, se entiende que -

(1). El texto del Convenio alude, lógicamente, al art. 15 del C.C. pero ya sabemos que dicho artículo es actualmente el 14.

una persona reside en territorio común y por tanto ha ganado en él la vecindad, cuando haya desempeñado en dicho territorio durante diez años, o bien dos si manifiesta su voluntad en este sentido, un cargo o empleo público o bien un cargo o empleo en cualquier Entidad, Sociedad o Compañía que preste servicios de carácter publico o se halle sometida a la especial intervención o inspección del Estado, siempre que tales cargos requieran, por su naturaleza, la residencia en el lugar donde se desempeñen, así como en el caso de que durante el mismo plazo haya estado inscrita como residente en el padrón de algún Municipio enclavado en territorio sujeto, bien entendido que ésto no obsta para reconocer el derecho a conservar la vecindad foral, no obstante la residencia de diez años en provincias o territorios de derecho común, mediante la manifestación expresa de voluntad en tal sentido (1). Igualmente, cuando un español pierde su nacionalidad y la recupera de nuevo o cuando se ausenta del territorio nacional y vuelva luego a él se entiende que la vecindad que tenía antes de perder aquella o de ausentarse del territorio nacional no ha sufrido modificaciones.

c) Sociedades:

Corresponde a la Diputación percibir el Impuesto por la constitución, aumentos de capital, prórrogas, modificaciones, transformaciones y disoluciones de Sociedades de todas clases, así como por la disminución de su capital social, cuando las correspondientes escrituras se autoricen u otorguen en Navarra, siempre que, en las Sociedades colectivas, comanditarias o limitadas tengan la mayoría de sus socios la vecindad navarra y les pertenezca la mayoría del capital social y de que en las sociedades anónimas la mayoría del capital social pertenezca a persona o personas que tengan dicha vecindad foral.

En todos estos hechos imponibles la Diputación exigirá el Impuesto, como hemos señalado, pero sin poder aplicar tarifas inferiores, ni establecer normas de comprobación o de -

(1). Cuando estas reglas no basten para determinar la condición de una persona a efectos del Impuesto en cuestión se atenderá al lugar de nacimiento (número 3 del art. 9 del texto del Convenio).

liquidación distintas a las vigentes en territorio común - para tales supuestos.

d) Obligaciones hipotecarias:

La constitución, modificación, renovación, prórroga expresa, extinción, amortización o cancelación de los préstamos representados por obligaciones, cédulas u otros títulos análogos que se emitan con garantía hipotecaria, de bienes muebles o inmuebles, que se realicen por las Sociedades mercantiles o industriales, tributan al Estado cuando los bienes hipotecados radiquen en territorio de régimen común.

Por el contrario si los bienes objeto de la hipoteca radican en Navarra y su valor comprobado es suficiente para cubrir el importe que corresponde a la parte de capital garantizado, corresponde a la Diputación exigir el tributo.

En el supuesto de que los bienes, tanto muebles como inmuebles estén repartidos en territorio común y navarro, la competencia se distribuye entre el Estado y la Diputación tomando como base de tributación para cada uno, la parte del capital, intereses y costas que se garanticen con los bienes sitos en cada uno de ellos.

e) Donaciones:

Las donaciones de bienes inmuebles tributan al Estado o a la Diputación según el lugar donde estén situados tales bienes.

Las donaciones de bienes muebles tributan en atención a la vecindad del donatario (1). En las donaciones mixtas, es de-

(1). El notario D. Juan García Granero ha comentado que hacer depender el régimen fiscal de las donaciones de bienes muebles de la condición personal del donatario es "realmente absurda y contraria a todos los principios del Derecho Civil". El Sr. García Granero se basa para opinar así en que la donación, a efectos fiscales, debe equipararse totalmente a la sucesión MORTIS CAUSA y tener en cuenta, por tanto, la condición personal del donante o causante. El operar como se ha operado, es decir, fijándose en el donatario y no en el donante "es de singular gravedad con respecto a la práctica vivida del Derecho Foral de Navarra donde la transmisión sucesoria se realiza muchas veces a través de actos INTER VIVOS como capitula--

cir, que comprendan simultáneamente bienes muebles e inmuebles sitos en territorio que no corresponde a la vecindad - del donatario, se practicaran por ambas Administraciones las liquidaciones que procedan haciendose la exacción del tributo por cada una de dichas Administraciones en proporción al porcentaje que corresponda al valor de los bienes imputables a una u otra.

En el caso de que el Estado o la Diputación adviertan la existencia de donaciones sucesivas de unos mismos donantes - a idénticos donatarios, con posible fraude para la otra Administración, se facilitarán recíprocamente la información -- oportuna.

f) Transmisiones de efectos públicos y otros títulos:

Las transmisiones de efectos públicos, acciones, derechos de suscripción y obligaciones de todas clases intervenidas - en Navarra por Corredor Oficial de Comercio tributan a la Diputación, pero ésta deberá aplicar las mismas Tarifas que emplea el Estado.

g) Arrendamientos urbanos:

Los arrendamientos de fincas urbanas y de locales de negocios situados en Navarra que se formalicen en efectos timbrados son gravados por la Diputación.

B) Normas de la Diputación Foral de Navarra:

Cuando corresponde a la Diputación exigir el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, aquella aplica el Reglamento de 10 de abril de 1970, que es común para este Impuesto y para el de Sucesiones, - que deroga los Reglamentos reguladores del Impuesto de Derechos Reales y sobre transmisión de bienes de 11 de febrero de 1949 y del - Timbre de 23 de enero de 1942 y sus disposiciones complementarias.

ciones matrimoniales, nombramientos contractuales de herederos... etc. ya que en dicho Derecho Foral donaciones y sucesiones son, en realidad, medios distintos para conseguir un mismo resultado práctico: la transmisión del patrimonio. Existe, pues, una profunda identidad institucional entre las herencias y las donaciones" (cit. de DEL BURGO, "Régimen....." pág. 123).

Las normas y Tarifas de este Reglamento son muy similares a las que se aplican en el territorio común; ello no obstante, podemos clasificar los hechos imponible y los tipos de gravamen - del modo siguiente (1):

a) Acciones:

La transmisión de acciones no intervenidas por Agente de Cambio y Bolsa o por Corredores Oficiales de Comercio y la transmisión de participaciones sociales en otros títulos - análogos, tributa al 2%.

Las transmisiones de Acciones admitidas a cotización oficial y de sus derechos de suscripción, cuando esten intervenidas por Agentes de Cambio y Bolsa o por Corredores Oficiales de Comercio, tributan según la siguiente escala (2):

Pólizas de ptas.

Hasta	5.000,00 pts.	.....	5
De	5.000,01 a	30.000	25
De	30.000,01 a	150.000	125
De	150.000,01 a	250.000	250
De	250.000,01 a	500.000	500
De	500.000,01 a	1.000.000	1.000

Exceso, 10 ptas. por diez mil o fracción.

La transmisión de Acciones no admitidas a cotización oficial y de sus derechos de suscripción intervenidas por Agente de Cambio y Bolsa o por Corredores Oficiales de Comercio lo harán según esta otra escala:

-
- (1). Véase el art. 172 del RF donde se recogen las Tarifas de este Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
- (2). Las pólizas de contratación para extinguir o reducir operaciones mediante compensación se extienden en efectos timbrados de 30 ptas.

Pólizas de ptas.

Hasta	5.000,00 pts.	25
De	5.000,01 a 30.000	125
De	30.000,01 a 150.000	625
De	150.000,01 a 250.000	1.250
De	250.000,01 a 500.000	2.500
De	500.000,01 a 1.000.000	5.000

El exceso tributa a 50 pts. por cada diez mil o fracción.

Las pólizas que intervinidas por Agentes de Cambio y Bolsa o por Corredores Oficiales de Comercio, se expidan para dotar de título de propiedad a quienes hayan suscrito efectos públicos, obligaciones, acciones, cédulas, participaciones - de Fondos de Inversión u otros títulos análogos, siempre que se hubiera satisfecho el impuesto correspondiente a la ampliación de capital o emisión que tales títulos representan se extienden en efectos timbrados de 5 pts.

b) Adjudicaciones:

Las adjudicaciones de bienes inmuebles y derechos reales - en pago de deudas, o de su asunción o para pago de ellas, - tributan al 7,40%, mientras que las de bienes muebles en pago de deudas o de su asunción con carácter de perpetuidad lo hacen al 4%.

Por su parte, las adjudicaciones de bienes muebles temporalmente o en comisión para pago de deudas, tienen un tipo impositivo del 2%.

c) Anotaciones de embargos y secuestros:

Las anotaciones de embargo, secuestro y prohibición de enajenar, ya se verifiquen por mandamiento judicial o administrativo o en virtud de contrato, tributan al 1,40%.

d) Anticresis:

Los contratos en que se constituya o extinga este derecho

llevan un gravamen del 1,90%.

e) Arrendamientos:

Tributan el 1,40%:

- la constitución de arrendamientos de bienes, obras, servicios, derechos o aprovechamientos de todas clases cualquiera que sea la naturaleza del documento en que consten, su cuantía y duración incluso los arrendamientos a tanto alzado o en otra forma, de la recaudación de contribuciones, impuestos o arbitrios.
- las prórrogas, subarriendos, subrogaciones, cesiones y retrocesiones de los arrendamientos sujetos al Impuesto.
- los contratos de prestación de servicios personales.
- las cesiones, subrogaciones y prórrogas de los contratos de prestación de servicios personales siempre que no ostentando dichos servicios carácter de permanencia y excediendo su cuantía de 20.000 pts. se refieran a actividades profesionales por tiempo limitado u obra determinada, tengan o no carácter de exclusiva y cualquiera que sea el documento en que conste.

En los contratos de arrendamiento de bienes en los que una vez transcurrido cierto número de años y pagado el precio del arriendo, quede el arrendatario dueño de aquellos se considerará que son contratos de promesa de venta y se liquidan por este concepto.

La constitución de arrendamientos de viviendas extendidos a efectos timbrados, o a falta de ello, reintegrados con timbres móviles, tributarán según la siguiente escala:

				<u>Pesetas</u>
Hasta	3.000	pts.	.....	5
De	3.001	a	5.000	10
De	5.001	a	10.000	50
De	10.001	a	15.000	75
De	15.001	a	20.000	150
De	20.001	a	50.000	250
De	50.001	a	75.000	500
De	75.001	a	100.000	750
De	100.001	a	150.000	1.500
De	150.001	a	300.000	3.000
De	300.001	en adelante	3 pts. por cada mil o fracción.	

La constitución de arrendamientos de locales de negocio extendidos en efectos timbrados o a falta de ellos, reintegrados con timbres móviles, tributan con arreglo a la - escala siguiente:

				<u>Pesetas</u>
Hasta	5.000 pts.	.....		50
De	5.001 a	10.000	.....	100
De	10.001 a	25.000	.....	250
De	25.001 a	50.000	.....	500
De	50.001 a	75.000	.....	750
De	75.001 a	100.000	.....	1.000
De	100.001 a	150.000	.....	2.500
De	150.001 a	250.000	.....	4.000
De	250.001 a	500.000	.....	7.500
De	500.001 a	1.000.000	.....	10.000
De	1.000.001	en adelante, a 25 pts. por mil o fracción.		

f) Beneficencia e Instrucción:

Las adquisiciones de bienes y derechos de todas clases que a título oneroso realicen los establecimientos de Beneficencia y los de Instrucción de carácter privado o fundación particular que esten sujetos al Impuesto (1), satisfaran el 2%, salvo que por la naturaleza del acto en sí les corresponda - otro tipo inferior.

Cuando las adquisiciones o transmisiones tengan lugar en - favor de personas, Asociaciones o Sociedades y no de los establecimientos mismos de Beneficencia o Instrucción se aplicará el tipo de gravamen que corresponda según el concepto de la transmisión o adquisición.

Sin embargo, cuando al presentarse el documento de que se trate, en la Oficina Liquidadora, se acredite que los bienes han quedado adscritos directamente a los fines indicados, se

(1). Según el art. 116 D) del RF están exentos los Establecimientos de Beneficencia o Educación sostenidos con fondos del Estado, la Iglesia o Corporaciones Locales y los de Beneficencia particular, cuando los cargos de patronos o representantes legales de los mismos sean gratuitos.

aplicará el 2%. De igual modo, si en el término de cinco años a partir de la fecha del acto o contrato, se acredita que los bienes han quedado adscritos directamente a los fines referidos, puede solicitarse la declaración de la diferencia entre la cuota pagada y la que corresponda por el tipo especial fijado para las adquisiciones de que se trata.

g) Censos:

La constitución, reconocimiento, modificación, subrogación, transmisión o extinción de censos y demás gravámenes, cualquiera que sea su denominación por contrato, acto judicial o administrativo, tributan al 7,40% (1).

h) Cesiones:

Las cesiones o subrogaciones a título oneroso de bienes inmuebles y derechos reales incluso el de hipoteca, tributan al 7,40%, recargándose la cuota liquidada en un 20% cuando consten en documento privado.

Las cesiones que de los mismos bienes y derechos se realicen a título lucrativo pagan por la escala de Sucesiones y los de bienes muebles, valores, efectos y metálico que lo sean con el carácter de subvenciones u otro análogo, pagaran con el tipo señalado a las transmisiones de bienes muebles.

La transmisión a título oneroso de los derechos que a favor del adjudicatario de una contrata deriva de la misma, tributa como transmisión de derechos con carácter legal de bienes muebles sobre la base del precio convenido, y si éste no apareciese determinado o fuese inferior, sobre el 6% del fijado a la prestación objeto de la contrata que quedase pendiente de realización. Cuando haya que practicar una liquidación por este tipo de transmisiones se tendrá en cuenta, cuando proceda, la norma del art. 20 del RF, según el cual en los contratos en que medie precio, aunque éste fuese aplazado, la liquidación e inmediata exacción del Impuesto, se realizará por su total importe.

(1). Si la transmisión se verifica por título hereditario o donación, pagará con relación a la tarifa de las transmisiones gratuitas.

i) Compraventa:

La compraventa y enajenación de bienes inmuebles y derechos reales, tanto si se hace con cláusula de retrocesión como sin ella, tributa al 7,40%, recargándose la cuota en un 20% cuando consten en documento privado.

Las compraventas de bienes muebles y de semovientes pagaran por el tipo de transmisión que corresponda a los bienes muebles.

j) Concesiones administrativas:

Las concesiones administrativas tributan del modo siguiente:

- las otorgadas por el Estado o las Corporaciones Locales - cuando sean a perpetuidad o no revertibles y se refieran a bienes, obras, servicios o aprovechamientos que radiquen en Navarra, van gravadas al 2,30%.
- las mismas concesiones cuando sean temporales o hayan de revertir al que las concedió o entrar en el dominio público, tributan al 1,40%.
- los actos de traspaso, cesión o enajenación a título oneroso de la concesión o derecho a la explotación de ferrocarriles, tranvías, canales de riego y demás concesiones administrativas y la transmisión por contrato de las obras en ejecución o una vez realizadas, siempre que las concesiones y obras hayan de revertir a la entidad que las concedió o entrar en el dominio público, tributan al 1,20% - (1).
- los mismos actos y transmisiones cuando las concesiones no sean revertibles, sino otorgadas a perpetuidad, excepto - las mineras, llevan un tipo de gravamen del 3,40% (1).

(1). Cuando estos actos y transmisiones se verifiquen por título hereditario o donación tributarán por la escala establecida para las transmisiones gratuitas.

k) Contratos de suministro:

Los contratos de suministro de viveres, materiales u - otros bienes muebles de cualquier clase y los de abastecimiento de agua, luz, fuerza motriz y demás análogos, se - gravan al 4%.

l) Derechos Reales:

La constitución, reconocimiento, modificación, subrogación, prórroga, transmisión o extinción por contrato, acto judicial o administrativo de derechos reales sobre los bienes inmuebles, excepto el de hipoteca, tributa al 7,40% y al 4% cuando tales actos se refieran a derechos reales sobre bienes muebles excepto los de prenda e hipoteca mobiliaria.

Todas estas transmisiones devengaran el Impuesto aplicando las Tarifas del de Sucesiones cuando se realicen por título hereditario o donación.

11) Expropiación forzosa:

Las adquisiciones de terrenos con destino a la construcción de ferrocarriles o de cualquier otra concesión administrativa de las que hemos señalado en el apartado j), que se verifiquen en virtud de la Ley de Expropiación Forzosa, aun cuando tengan lugar por convenios particulares que hagan necesarios los trámites de dicha Ley, tributan al 1,20% siempre que las concesiones y obras así como los terrenos adquiridos hayan de revertir a la entidad que los otorga o entrar en el dominio público y al 2,40% cuando tales concesiones, - obras y terrenos sean concedidos a perpetuidad.

También dentro de este apartado los actos y contratos que se realicen u otorguen por las entidades o empresas concesionarias de aprovechamientos hidroeléctricos, o simplemente hidráulicos, para adquirir terrenos destinados a embalses, aun cuando en equivalencia del valor de los bienes expropiados se entreguen otros a los propietarios desposeídos.

m) Fianzas:

La constitución, modificación (1) prórroga expresa y cancelación de fianzas de carácter personal, ya sean voluntarias, legales, judiciales o administrativas, cualquiera que sea su objeto, la obligación que garanticen y la clase de documento en que consten, incluso las que los funcionarios y contratistas otorguen en favor del Estado, con excepción de las que presten los tutores en garantía del ejercicio de su cargo y de las que garanticen el cumplimiento de contratos mercantiles exentos o no sujetos al Impuesto, van gravadas al 1,40%.

n) Hipotecas:

La constitución, reconocimiento, modificación, posposición si mediara precio, prórroga expresa, subrogación y extinción del derecho real de hipoteca tributa al 1,90%, y la constitución o extinción de las que garanticen el precio aplazado en las ventas siempre que se constituyan sobre las mismas fincas vendidas, pagaran el 1,10%.

También se liquida por el concepto de hipoteca, y al tipo de gravamen del 1,10%, cuando la falta de pago se garantice mediante condición resolutoria explícita de la venta (2) o reservándose el vendedor el dominio de los bienes transmitidos.

La constitución o extinción de las hipotecas que garantizan la gestión de funcionarios públicos del Estado, Provincia, Municipio o Concejo, tributa al 1,10% (3).

-
- (1). A los efectos del Impuesto, se entiende que hay modificación de fianza, cuando se emplien las obligaciones garantizadas o se sustituya total o parcialmente la persona del fiador.
- (2). Véase el art. 11 de la Ley Hipotecaria en relación con el art. 59 del Reglamento Hipotecario.
- (3). Quedan incluidas dentro de este grupo, y, por tanto, tributan al 1,10% las hipotecas que garanticen a dichas Corporaciones los contratos de obras o servicios públicos.

La transmisión del derecho real de hipoteca, cuando se verifique por contrato, satisfará el Impuesto con arreglo al tipo correspondiente a los demás derechos reales y si tiene lugar por sucesión hereditaria o donación, tributará con arreglo a las tarifas del Impuesto de Sucesiones.

La constitución, reconocimiento, posposición si mediase precio, prórroga expresa, subrogación, cesión y extinción del derecho real de hipoteca mobiliaria tributa al 1,70%.

ñ) Informaciones:

Las informaciones de dominio, actas de notoriedad y certificaciones expedidas por cualquier autoridad civil o eclesiástica para la inmatriculación de bienes en el Registro de la Propiedad o para la reanudación del tracto sucesivo, y las actas complementarias de un documento público necesarias para la inscripción registral de éste e inmatriculación de las fincas en el mismo comprendidas, cualquiera que sea el título de adquisición que en las mismas se alegue, salvo cuando se acredite haber satisfecho el Impuesto por la transmisión cuyo título se suple con ellas y que se alega como tal en la información, acta o certificación y por los mismos bienes que sean objeto de unas y otras, tributan al 8,40%.

o) Minas:

Los actos y contratos de traspaso, cesión o enajenación de minas, esten o no representados por acciones van gravadas al 6,50% (1).

p) Muebles:

La transmisión por contrato con carácter perpetuo de bienes muebles o semovientes, cualquiera que sea el documento en que conste, tributa al 4%, mientras que la transmisión temporal o revocable de la misma clase de bienes lo hace al 2% (2).

q) Obligaciones:

-
- (1). Cuando la transmisión se realice por título hereditario o donación tributará por el Impuesto de Sucesiones.
 - (2). La transmisión de bienes muebles por título hereditario o donación tributa por el Impuesto de Sucesiones.

Dentro de las obligaciones podemos distinguir los casos siguientes:

- la emisión, modificación, renovación, prórroga expresa y transmisión por escritura pública o documento judicial o administrativo, de obligaciones, Cédulas u otros títulos análogos simples, emitidos por Sociedades mercantiles o industriales, tributa al 2,70%.
- los mismos actos cuando dichas Obligaciones, Cédulas o títulos análogos se emitan con garantía hipotecaria, pignoratícia, o del Estado y Corporaciones locales, van gravadas al 2,90%.
- la extinción, amortización o cancelación, cuando las Obligaciones, Cédulas o títulos análogos emitidos por las Sociedades mercantiles o industriales sean simples, tributan al 1,70%.
- los mismos actos, cuando las Obligaciones, Cédulas o títulos representativos del préstamo sean hipotecarios, - pignoratícios o con garantía del Estado o Corporaciones locales lo hacen al 1,90%.
- la emisión, modificación, renovación y prórroga de Obligaciones, Cédulas y títulos análogos, garantizados con hipoteca, prenda o garantía del Estado o Corporaciones locales, realizada por personas naturales o jurídicas que no sean Sociedades mercantiles o industriales, tributan al 1,70%.
- los mismos actos referidos a títulos de carácter simple emitidos por dichas personas naturales o jurídicas tributan en concepto de préstamos al 0,60%.
- la cancelación, amortización y extinción de todos estos títulos garantizados con hipoteca, prenda o garantía del Estado o Corporaciones locales y emitidos por tales personas físicas y jurídicas, tributan al 1,70% (1).
- la transmisión que se intervenga por Agentes de Cambio y Bolsa o por Corredores Oficiales de Comercio, de efectos públicos y de otra clase de obligaciones admitidas a coti

(1). La amortización, extinción y cancelación estará exenta cuando se trate de títulos simples.

zación oficial, así como las mismas transmisiones de toda clase de obligaciones y títulos análogos no admitidos a cotización oficial, tributan según las escalas que hemos señalado en el apartado a) anterior, al hablar de las "Acciones".

- la transmisión a título oneroso incluso de Cédulas, títulos u Obligaciones emitidas con garantía hipotecaria, por personas naturales o jurídica de todas clases que no estén comprendidos en los dos primeros casos de este apartado q), tributan al tipo de gravamen del 7,40% y la transmisión de los citados valores, a título oneroso, cuando no estén garantizados con hipoteca, tributarán por el tipo que corresponda a la transmisión de bienes muebles, es decir, al 4% (1).

r) Permutas:

En las permutas de bienes inmuebles y derechos reales, pagará cada permutante por el valor de las que adquiriera, un tipo del 7,40%, recargándose la cuota líquida en un 20% cuando tales permutas consten en documento privado.

En las permutas de bienes muebles pagará cada permutante por el valor de las que adquiriera, el 4%.

En las permutas de bienes inmuebles y derechos reales por bienes muebles, pagaran del modo siguiente:

- el adquirente de los bienes inmuebles o derechos reales, el 7,40%.
- el adquirente de los bienes muebles, el 4%.

s) Pensiones:

La constitución, modificación y transmisión de pensiones a título oneroso, y la constitución de las otorgadas por testamento, que no excedan de 5.000 ptas. anuales, a favor de personas que carezcan de otros bienes, va gravada al 4,50%.

(1). En el caso de que la transmisión se verificase por sucesión hereditaria, legado o donación, se tributará por los tipos y escalas del Impuesto de Sucesiones.

Los contratos de seguros de rentas vitalicias celebrados con Sociedades legalmente autorizadas para realizar este - género de operaciones sólo devengan el Impuesto cuando se otorguen a cambio de la cesión de bienes que no consistan exclusivamente en metálico.

Las pensiones constituidas a título lucrativo, ya en actos INTER VIVOS o por testamento, pagaran por las tarifas del Impuesto de Sucesiones.

Por último, tenemos que las pensiones, gratificaciones, jubilaciones u orfandades concedidas por Corporaciones y por Sociedades y Asociaciones que no sean de carácter mutuo, - sostenidas por las cuotas de sus socios o por ellas y por donativos, aunque la entrega se verifique de una vez pagarán:

- desde 5.000,00 hasta 10.000 ptas. anuales el 1,20%
- desde 10.000,01 pesetas en adelante el 1,90%

t) Prenda:

La constitución, modificación, prórroga expresa y cancelación de prenda, cualquiera que sea su naturaleza y origen, la obligación que garanticen y la clase de documento en que consten, tributan al 1,70%. (1).

u) Préstamos y depósitos:

Los contratos de préstamos personales, los de reconocimiento de deuda, cuentas de crédito sin otra garantía que la personal del prestatario y el depósito retribuido, cualesquiera que sean su importe, el domicilio en que consten y la obligación de que procedan y las renovaciones totales y parciales, así como las prórrogas expresas de las mismas clases de contratos, van gravadas al 0,60%.

v) Retroventas:

En las retroventas de bienes inmuebles o derechos reales, ejercitados por el vendedor de los mismos o por los adqui-

(1). La subrogación en los derechos del acreedor prendario se con-sidera como transmisión de bienes muebles a efectos del I.T. P.

rentes a título gratuito de tal derecho, así como la prórroga de plazo durante el cual pueda ejercitarse el retrato, llevan un tipo de gravamen del 4%, y si la retroventa se ejercita por el adquirente de este derecho a título oneroso, se gravan al 7,40%.

Las retroventas, sea cualquiera el que las realice, ejercitadas fuera del plazo preciso que se estipuló en el contrato de venta o a falta del plazo, después de transcurridos veinte años desde el otorgamiento del contrato, tributan al 7,40%.

Las ventas con cláusula de retro realizadas por mujer casada se liquidarán por el epígrafe de Hipotecas, e igual tipo de tributación satisfarán las retroventas de inmuebles ejercitadas por la vendedora o los adquirentes a título gratuito, siempre que se realicen dentro del plazo estipulado en el contrato de venta.

Las retroventas ejercitadas en virtud de carta de gracia convenida se liquidarán tomando como base de tributación - las 2/3 partes del valor comprobado que tengan los bienes en el momento de verificarse la retroventa de los mismos y satisfará el 7,40%.

La transmisión del derecho de retrato por contrato pagará como la de derechos reales, y si se verifica por título hereditario o donación tributará por las tarifas del Impuesto de Sucesiones.

Las compraventas de bienes muebles con cláusula de retrocesión pagan el 4% y si por cumplirse la condición o plazo vuelve la propiedad al vendedor, tributan al 2% siempre que el vendedor ejercite su derecho dentro del plazo estipulado y, en todo caso, antes de transcurrir diez años, desde la fecha del contrato (1).

La transmisión por contrato del derecho de retroventa de bienes muebles satisfará el 4%.

(1). Las compraventas de bienes muebles con cláusula de retrocesión y la transmisión del derecho de retroventa se rigen, - salvo en cuanto al tipo de gravamen, por las reglas que el RF establece para las de bienes inmuebles.

La prórroga del plazo durante el cual el retracto puede ejercitarse se considerará como modificación del derecho de retraer y debe satisfacer el Impuesto sobre el valor fijado al mencionado derecho, a razón de un 2%.

w) Servidumbres:

La constitución, reconocimiento, modificación y extinción de las servidumbres y su transmisión por contrato pagan el Impuesto por los tipos de gravamen correspondientes a los - derechos reales, mientras que si la transmisión es a título lucrativo tributan con arreglo a las Tarifas del Impuesto - de Sucesiones.

x) Sociedades:

Dentro de las Sociedades tenemos los siguientes casos (1):

- la constitución, aumentos de capital, prórrogas, modificaciones y transformaciones de sociedades cuyo capital - esté representado por títulos valores, tributan al 2,70%, y al 1,70% cuando el capital no esté representado por títulos valores (2).
- la disolución de sociedades y la disminución de su capital social tributa al 1,70% (2).
- la transmisión de Acciones no intervenidas por Agentes de Cambio y Bolsa y la de participaciones sociales u otros - títulos análogos, lleva un tipo impositivo del 2% (2).

y) Transacciones litigiosas:

Tributan según el título y clases de bienes que por ellas se transmiten y cuando el título fuese desconocido lo harán como cesión por la clase de bienes en que consistan, siempre que la transmisión de dichos bienes se halla gravada.

-
- (1). Recordemos que según el número 5 del art. 11 del texto del Convenio, la Diputación no puede aplicar tarifas inferiores a las vigentes en territorio de régimen común (véase el apartado 1.1 A) c) de este capítulo).
 - (2). Iguales tipos que en el régimen común, con lo cual la Diputación cumple lo acordado en el Convenio y no aplica tipos inferiores a los de dicho régimen; aplica idénticos tipos impositivos.

z) Traspasos de locales de negocio:

Los traspasos de locales de negocio tributan al 4%.

1.2.- ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.

A) Normas del Convenio:

Según el art. 11 del texto del Convenio el Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales, en cuanto recae sobre los actos jurídicos documentados, corresponde a Navarra con arreglo a las siguientes normas:

a) Resoluciones jurisdiccionales:

Las resoluciones de las jurisdicciones ordinaria, civil y penal, contencioso-administrativa y demás especiales que se dicten poniendo fin a cada instancia o resolviendo cualquier recurso, ordinario o extraordinario, los laudos arbitrales y los actos de conciliación, están sujetos a tributar en Navarra, si quien los dicta tiene jurisdicción en - Navarra.

Ello no obstante, las resoluciones dictadas por los órganos de la Administración del Estado en Navarra que recaigan en procedimientos administrativos seguidos ante los - mismos estarán sujetos al Impuesto del Estado.

Los escritos de los interesados o de sus representantes, así como las diligencias que se practiquen y los testimo--nios que se expidan en las actuaciones de las jurisdicciones aludidas, están exceptuados del impuesto del Estado, y tributan, por tanto a la Diputación. Sin embargo, las instancias que se dirijan a Organismos del Estado que radiquen - en Navarra estarán sujetas a contribuir al Estado cualquiera que sea el lugar en que se formalicen.

b) Certificaciones, concesiones, autorizaciones y licencias:

Las certificaciones, concesiones, autorizaciones, licencias y permisos de cualquier clase expedidos por la Diputación y demás Entidades Locales de Navarra a instancia de -

parte, así como los recursos o instancias que los particulares presenten ante sus oficinas, tributarán a la Diputación Navarra cualquiera que sea el lugar en que las últimas se formalicen.

c) Anotaciones preventivas:

Las anotaciones preventivas que hayan de practicarse en los Registros Públicos radicados en Navarra tributan a ésta, y en el caso de que una misma anotación afecte a bienes situados en territorio común y navarro se pagará el Impuesto a la Administración en que tenga su jurisdicción la autoridad que las ordene.

d) Documentos notariales:

Las escrituras, actas y testimonios notariales que se autoricen, formalicen, otorguen o expidan en Navarra, están sujetas a tributar a la Diputación siempre que esté interesada en el documento cualquier persona o entidad que tenga su vecindad o domicilio en dicha provincia (1).

e) Documentos mercantiles:

Las letras de cambio, libradas en Navarra tributan a la Diputación, que no podrá aplicar a tales documentos normas distintas ni tipos de gravamen diferentes de los que estén vigentes en cada momento en territorio común.

Por lo que respecta a los documentos que realicen una función de giro o suplan a las letras de cambio también tributan a la Diputación.

B) Normas de la Diputación Foral de Navarra:

Cuando el Impuesto le corresponde a la Diputación ésta aplica igualmente el Reglamento de 10 de abril de 1970, que también regulaba el Impuesto de Sucesiones y el de Transmisiones Patrimo-

(1). A los solos efectos de esta norma, el número 5 del art. 11 del Convenio, dice que el requisito de la vecindad o domicilio en Navarra se entiende cumplido cuando el causante de las herencias o el sujeto pasivo de la obligación fiscal en los contratos sean vecinos de Navarra o en ella figuren domiciliados.

niales (1).

Las principales características de este Reglamento son las siguientes:

a) Sujeto pasivo y responsable del Impuesto:

Estan obligados al pago del Impuesto (art. 195 del RF):

- en los actos de naturaleza jurisdiccional las partes interesadas en ellos y si hubiese imposición de costas la parte condenada en ellas.
- en los actos de naturaleza administrativa la persona que los inste o en cuyo interés se dicten, mientras que en las instancias y recursos quienes los suscriben.
- en los documentos notariales, los otorgantes, personas que los insten o soliciten o aquellos en cuyo interés se expidan.
- en las anotaciones preventivas, la persona a cuyo favor se practiquen.
- en las letras de cambio, el librador.

Cuando en un mismo acto intervengan dos o más personas, son todos responsables solidarios del tributo, excepto en los actos de naturaleza jurisdiccional en que solo responden solidariamente las partes que litiguen o intervengan en ellas bajo una misma representación.

b) Base Imponible:

La BI será la siguiente (art. 196 del RF):

- en las resoluciones de las diferentes jurisdicciones, en los laudos y en los actos de conciliación, es BI la cuantía litigiosa o controvertida fijada en los respectivos procedimientos. En las de naturaleza penal y de -

(1). Ello no obstante, la Disposición Transitoria 5ª de dicho Reglamento dice, en su párrafo segundo, que en lo relativo al Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados serán aplicables las normas del Reglamento del Timbre de 23 de enero de 1942 y sus disposiciones complementarias en tanto que no se opongan al RF de 10 de abril de 1970.

contrabando lo será la suma de las cantidades que en concepto de multas y sanciones pecuniarias se impongan y las restituciones, reparaciones e indemnizaciones que sean exigibles.

- en las anotaciones preventivas el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya, será la BI.
- en las primeras copias de las escrituras y actas notariales que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable (1) la BI será el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.
- en las letras de cambio, la BI es la cantidad girada.
- en las actas de protesto la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiera dado lugar al protesto.

c) Tarifa del Impuesto:

El art. 200 del RF recoge la siguiente Tarifa del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados:

Número 1.- Las resoluciones de la jurisdicción ordinaria - civil y penal, contencioso-administrativa, y de más especiales, que se dicten poniendo fin a cada instancia o resolviendo cualquier recurso ordinario o extraordinario, los laudos arbitrales y los actos de conciliación con avenencia, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable - susceptible de ser determinado tributan según - la siguientes escala:

					<u>Pesetas</u>
Hasta			1.000 pts.		3
De	1.000,01	a	5.000 "	.....	5
De	5.000,01	a	25.000 "	.....	10
De	25.000,01	a	150.000 "	.....	25
De	150.000,01	a	250.000 "	.....	50
De	250.000,01	a	500.000 "	.....	75
De	500.000,01	a	1.000.000 "	.....	100
De	1.000.000,01	en adelante	.....		150

(1). Se entiende que un acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extin--

- Número 2.- Las mismas resoluciones, los laudos y los actos - de conciliación cuando no tengan por objeto cantidad o cosa valuable o su cuantía no pueda ser de-terminada, y estos últimos cuando se celebren sin avenencia 25 pts.
- Número 3.- Los escritos de los interesados o sus representan-tes, las diligencias que se practiquen y los testi-monios que se expidan en las actuaciones jurisdic-cionales a que se refieren los número 1 y 2 ante-riores, así como las instancias y recursos de los particulares ante las Oficinas Públicas .. 3 pts.
- Número 4.- Las certificaciones expedidas por autoridades, fun-cionarios o particulares a instancia de parte 5 pts.
- Número 5.- Las concesiones, autorizaciones, licencias y perm*is*os expedidos por autoridades administrativas 15 pts.
- Número 6.- Las anotaciones preventivas que se practiquen en - los Registros públicos 1 %
- Número 7.- Las escrituras, actas y testimonios notariales lle-varan en todos los pliegos de sus copias y en los - de las matrices en su caso 5 pts.
- Los mismos documentos, cuando se hallen extendi-dos en folios sueltos 3 pts.
- Las pólizas que, intervenidas por Agente de Cam-bio y Bolsa o por Corredor de Comercio, se expidan para dotar de título de propiedad a quienes hayan suscrito efectos públicos, obligaciones, acciones, cédulas, participación en fondos de inversión u - otros títulos análogos, siempre que se hubiera sa-tisfecho el Impuesto correspondiente a la amplia-ción de capital o préstamo que tales títulos repre-senten, se extenderan en efectos timbrados y a fal-ta de estos reintegrados con 5 pts.

ción, no puede determinarse la cuantía de la BI. Cuando di-cha BI no pueda fijarse en el momento de la celebración del contrato, se exigirá el Impuesto como si se trata de objeto no valuable sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada (art. 196.2 del RF).

Número 8.- Las primeras copias de las escrituras y actas que contengan actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones o al de Tráfico de Empresas, ni a los de Transmisiones Patrimoniales y Aumento de Valor de los Terrenos, cuando aquellos tengan - por objeto directo cantidad o cosa valuable susceptible de ser determinada, en cuanto a tales actos o contratos 0,50%

Número 9.- Las letras de cambio, tributan con arreglo a la siguiente escala (1):

				<u>Pesetas</u>
Hasta	500 pts.	.....		3
De	500,01 a	3.000 "	.....	5
De	3.000,01 a	7.500 "	.....	15
De	7.500,01 a	15.000 "	.....	30
De	15.000,01 a	30.000 "	.....	75
De	30.000,01 a	60.000 "	.....	150
De	60.000,01 a	100.000 "	.....	250
De	100.000,01 a	150.000 "	.....	375
De	150.000,01 a	300.000 "	.....	750
De	300.000,01 a	500.000 "	.....	1.250
De	500.000,01 a	1.000.000 "	.....	2.500
De	1.000.000,01 a	1.500.000 "	.....	3.750
De	1.500.000,01 a	2.500.000 "	.....	6.250
De	2.500.000,01 a	5.000.000 "	.....	12.500

Por lo que exceda de 5.000.000 de ptas. a 2,50 ptas. por cada mil o fracción.

-
- (1). Esta Tarifa es exactamente igual a la del régimen común, - porque no debemos olvidar que el número 6 del apartado B) del art. 11 del texto del Convenio de 1969 establece que - la Diputación no puede aplicar normas distintas ni tipos - tributarios diferentes de los que para las letras de cambio esten vigentes en cada momento en el territorio común (véase el apartado 1.2 e) de este capítulo).

1.3.- IMPUESTO SOBRE EL AUMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS RUSTICOS Y URBANOS.

Aunque el texto del Convenio para nada alude a este Impuesto, la Diputación Foral de Navarra lo estableció por Acuerdo de 25 de febrero de 1966, y actualmente está regulado por el Reglamento de 23 de mayo de 1967.

Las líneas principales de este Impuesto, a la luz del referido Reglamento, son las siguientes:

A) Hecho Imponible:

El Impuesto grava el aumento de valor de los terrenos de las fincas rústicas y urbanas edificadas o sin edificar, que esten - ubicadas en Navarra, producido durante el período de imposición.

La obligación tributaria nace con cualquier acto o contrato INTER VIVOS que implique transmisión del dominio de fincas sitas en Navarra, ya se transmita el dominio íntegro, en porciones divididas, proindiviso, o con separación del dominio útil y el directo, con posterioridad al 31 de mayo de 1966 (art. 2 del RF). Este nacimiento de la obligación tributaria pone término al período impositivo que es el tiempo durante el cual el terreno pertenece a un mismo propietario y que se computa a partir de la transmisión inmediata anterior, salvo que dicha transmisión estuviera no sujeta, en cuyo caso el momento inicial del período impositivo se computará desde la fecha de la transmisión anterior que estuviese sujeta (1).

Estan no sujetas al Impuesto (art. 3 del RF):

- las transmisiones gratuitas entre ascendientes y descendientes legítimos.
- las expropiaciones forzosas.

(1). Para la determinación de las fechas inicial y final del período impositivo se atiende a la fecha de los documentos públicos en que la transmisión se produce, y si el acto o contrato consta en documento privado, solo se reconoce como fecha inicial, aquella que, según el art. 1227 del Código Civil, tiene eficacia frente a terceros.

- las transmisiones efectuadas a la Diputación, Ayuntamientos y Concejos de Navarra o Mancomunidades de éstos y a los Organismos públicos de Urbanismo por valores convenidos de justiprecio.
- las transmisiones de terrenos lindantes con las carreteras, respecto de la superficie correspondiente a las zonas laterales de las mismas en las que esté prohibida la edificación según el Reglamento de Ordenación de Edificaciones continuas a las carreteras de Navarra, y las transmisiones de terrenos afectados por la construcción de nuevas carreteras o modificación de las existentes y sus respectivas zonas laterales no edificables, en cuanto a la superficie que está incluida en el Proyecto que aprueba la Diputación.
- las transmisiones de terrenos afectos a explotaciones agrícolas, ganaderas y forestales, siempre que durante un plazo de 10 años siguientes a la fecha de aquellas, no varíen su afección y destino.

B) Sujeto pasivo:

En las transmisiones a título oneroso tendrá el carácter de contribuyente y obligado al pago, el transmitente, siendo el adquirente responsable subsidiario.

En las transmisiones gratuitas la condición de contribuyente y obligado al pago, recae sobre el adquirente (1).

C) Base Imponible:

La BI está constituida por el aumento del valor de las fincas durante el período impositivo, entendiéndose como tal, la diferencia en más entre los valores medios inicial y final, existiendo unas tablas de tipos medios unitarios que sirven para deter

(1). El art. 26 del RF añade que la condición de sujeto pasivo no puede ser alterada por convenios entre los particulares, que en caso de producirse no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

También dice el último párrafo del art. 26 que la acción administrativa fiscal se dirigirá en primer lugar contra el contribuyente y obligado al pago.

minar el valor final de los terrenos en el año en que tenga lugar la transmisión que origina la obligación tributaria (art. 8 del RF).

La Administración, por su parte, está facultada para al liquidar el Impuesto y atendiendo a circunstancias especiales que modifiquen la expectativa comercial concreta de cada caso, disminuir el valor final hasta un máximo del 25%, siendo necesario que el contribuyente haga una petición razonada en este sentido (art. 10 del RF).

El valor final así determinado será el inicial para la liquidación de la posterior transmisión del terreno y lo mismo ocurrirá cuando se aplicase un valor final distinto al resultado de las tablas, como consecuencia de una reclamación ante el Jurado de Estimación (véase el apartado G) siguiente).

D) Base Liquidable:

La BL se obtiene deduciendo de la BI (art. 9 del RF):

- el valor de las mejoras permanentes realizadas en la finca durante el período impositivo.
- las contribuciones especiales satisfechas por obras y servicios de utilidad pública que beneficien a la finca en el mismo período.

E) Cuota tributaria:

Los tipos impositivos son los siguientes (art. 11 del RF):

<u>Porcentaje de Aumento:</u>	<u>Tipo de Imposición:</u>
Hasta el 100%	20%
Del 101% al 200%	21%
Del 201% al 300%	22%
Del 301% al 400%	23%
Del 401% al 500%	24%
Del 501% al 600%	25%
Del 601% al 700%	26%
Del 701% al 800%	27%
Del 801% al 900%	28%
Del 901% al 1.000%	29%
Del 1.001% en adelante	30%

Cuando el porcentaje de aumento tuviese fracción no superior a 10 unidades, se aplica el tipo impositivo inmediatamente inferior al que corresponda según la escala.

La cuota resultante se reducirá en un 10% cuando el período comprendido entre los valores inicial y final fuese de 2 ó más años, sin llegar a 6; en un 20% cuando el período fuese de 6 años sin llegar a 9 y en un 30% cuando fuese de 9 ó más años.

F) Comisión de Fijación de Valores Medios:

Ya hemos visto como existen unas tablas de tipos medios - unitarias para determinar los valores finales, pues bien, en el último trimestre de cada año se incorporan a las mencionadas Tablas los valores para el año siguiente.

Dichos valores los determina una Comisión llamada "Comisión de Fijación de Valores Medios" cuya constitución es la siguiente:

- a) Un Presidente, que será un Diputado Foral designado por la Diputación.
- b) Seis Vocales representantes de la Administración y designados por la Diputación que serán:
 - el Director de Hacienda de Navarra.
 - el Secretario General de dicha Dirección.
 - un Funcionario Letrado de la misma.
 - un Funcionario Técnico del Servicio Catastral de la Riqueza Territorial.
 - el Arquitecto Urbanista de la Diputación.
 - el Jefe del Negociado del Impuesto.
- c) Siete Vocales no representantes de la Administración que serán designados por la Diputación, a propuesta de los siguientes siete organismos, de modo que haya un Vocal por cada organismo:
 - Ilustre Colegio Notarial (1).

(1). Este Vocal habrá de ejercer en Navarra.

- M.I. Colegio de Abogados de Pamplona.
- Cámara Oficial Sindical Agraria de Navarra.
- Cámara de la Propiedad Urbana.
- Delegación Provincial de Sindicatos (1).
- Colegio Vasco-Navarro de Arquitectos.
- Colegio de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria.

Todos estos Vocales deberán tener sus suplentes respectivos que se proponen y designan de igual forma que los titulares. Los acuerdos se adoptan por mayoría absoluta de los asistentes y estos deberán ser cuando menos, los 2/3 de los integrantes, en primera convocatoria.

G) Jurado de Estimación del Impuesto sobre el Aumento del Valor de los Terrenos Rústicos y Urbanos:

Este Jurado de Estimación es un Organismo de la Administración cuyo objeto es conocer y resolver de las reclamaciones que los contribuyentes y responsables subsidiarios interpongan, conjunta o separadamente contra las valoraciones señaladas por la Administración (2).

Su constitución es la siguiente:

- a) Un Presidente, que será un Diputado Foral, designado al efecto por la Diputación.
- b) Dos Vocales representantes de la Administración Foral:
 - uno Funcionario Letrado.
 - otro Funcionario Técnico del Servicio Catastral de la Riqueza Territorial.
- c) Tres Vocales no representantes de la Administración:
 - uno propuesto por la Cámara Oficial de la Propiedad Urbana.

(1). Este Vocal tiene que ser miembro de la Sección Social.

(2). El recurso hay que interponerlo ante el Jurado de Estimación en el plazo de 15 días siguientes al de la notificación de la liquidación (art. 37 del RF).

- otro propuesto por la Cámara Oficial Sindical Agraria.
- otro propuesto por la Delegación en Navarra del Colegio Vasco-Navarro de Arquitectos.

d) Un Secretario, que será el Jefe del Negociado del Impuesto.

Tanto el Presidente como los Vocales tienen sus respectivos suplentes, que serán designados por la Diputación en la misma forma que aquellos. El mandato dura tres años y los Vocales no representantes de la Administración que cesan, no pueden ser propuestos para el periodo siguiente.

2.- IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRAFICO DE LAS EMPRESAS.

2.1.- NORMAS DEL CONVENIO.

El art. 12 del texto del Convenio de 1969 se ocupa del IGTE y establece, como norma general, que el Impuesto se exigirá en Navarra con arreglo a las siguientes normas:

A) Ventas de fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas:

Estas operaciones tributan a la Administración del territorio donde esten situadas las fábricas, talleres o almacenes de donde salen los bienes, mercancías o productos con destino a sus respectivos adquirentes.

Ello no obstante, las entregas de bienes, mercancías o productos que los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas efectuen para destinarlos al comercio en sus establecimientos abiertos al público, tributan a la Diputación cuando se entreguen desde fábrica, taller, local o almacén situado en la provincia de Navarra.

B) Ejecuciones de obras:

Las ejecuciones de obra con o sin entrega de materiales, realizadas por quienes habitualmente y mediante contraprestación se dediquen a tal actividad, tributan a la Administración del territorio en que se realice la obra, independientemente de quien sea

la persona para la que se lleven a cabo.

C) Arrendamientos:

Los arrendamientos de bienes muebles realizados por personas naturales o jurídicas con habitualidad y mediante contraprestación, tributan a la Administración del territorio donde se entreguen los bienes, siempre que la Empresa arrendadora tenga establecimiento permanente en el mismo.

Por lo que respecta a los arrendamientos de servicios, siempre que concurren las dos notas citadas de habitualidad y contraprestación, tributan a la Administración del territorio donde los servicios se prestan o realizan, y cuando la prestación del servicio tenga lugar en territorio de ambas Administraciones, se paga el Impuesto en la que corresponda al domicilio del arrendador o persona que presta el servicio.

D) Operaciones bancarias:

Las operaciones y servicios que presten las Entidades bancarias y de crédito, Cajas de Ahorro de todo tipo y Sociedades de Crédito, tributan a la Administración del territorio donde se formalicen las operaciones o se presten los servicios.

E) Operaciones de seguro y capitalización:

Este tipo de operaciones, cualquiera que sea su forma jurídica y denominación, tributan a Navarra cuando la Entidad aseguradora tenga su domicilio en dicha provincia y en ella se emitan los correspondientes recibos de primas.

F) Servicios de transportes:

Los servicios de transportes terrestres, salvo los ferrocarriles de uso público, los transportes aéreos y los fluviales, tributan a la Administración del lugar donde se inicia el transporte, aunque éste afecte a varias provincias.

G) Publicidad:

La publicidad realizada por agencias o por otras personas,

físicas o jurídicas, que se dediquen a esta actividad habitualmente y mediante contraprestación, tributan a la Administración del territorio en que tenga lugar la manifestación publicitaria.

H) Servicios de hostelería, restaurante y acampamento:

Estos servicios, aun cuando sean prestados por personal o Empresas que no se dediquen a esta actividad exclusivamente, - siempre que concurren las circunstancias de habitualidad y contra prestación, tributan a la Administración del territorio en que - se presten los servicios.

I) Espectáculos:

Los espectáculos de todas clases tributan a la Administración del territorio donde se celebren.

J) Suministros de electricidad:

Este tipo de suministros tributan a la Administración del territorio en que se efectúe el consumo.

K) Productos naturales:

Las transmisiones o entregas por precio de productos naturales a fabricantes, industriales o comerciantes mayoristas tributan a la Administración del territorio donde esten situadas - las fábricas, talleres o almacenes de las Empresas que los ad--quieran.

L) Exportaciones:

Las exportaciones realizadas por Empresas establecidas en Navarra de las mercancías, bienes o productos fabricados en Navarra, tributan a la Diputación, con independencia de las oficinas ordinarias por las que se despachen las exportaciones.

M) Autoconsumo:

Según el número 15 del art. 12 del Convenio "la aplicación que a su producción o comercio al por mayor realicen los industriales, fabricantes o comerciantes mayoristas de bienes, mercan

cías o productos que sean objeto de su actividad o comercio, tributarán a la Administración del territorio donde se halle situada la fábrica, industria o almacén que realice la aplicación".

N) Operaciones integradas:

En el caso de que el Gobierno acuerde la acumulación del Impuesto correspondiente a dos o más operaciones gravadas dentro de un ciclo de producción o distribución de determinados bienes, mercancías o productos, de tal forma que el IGTE se exija al obligado al pago en la última de las operaciones que a efectos fiscales se consideren integradas (1), se tomarían las oportunas medidas por ambas Administraciones al objeto de acomodar la aplicación del Impuesto a la nueva situación creada (2).

2.2.- NORMAS DE LA DIPUTACION FORAL DE NAVARRA.

Cuando le corresponde a la Diputación exigir el Impuesto, se aplica el Reglamento del IGTE aprobado por Acuerdo de 12 de diciembre de 1969, por el que se deroga el Acuerdo de 26 de junio de 1964 que estableció el referido tributo en Navarra con carácter provisional hasta que en un futuro Convenio (que fué el de 1969 que estamos analizando) se regulasen definitivamente las oportunas normas de armonización fiscal.

El RF de 12 de diciembre de 1969 contiene un Anexo en el que se recogen los regímenes de estimación y las normas de Convenios en el IGTE (que derogan las de 28 de agosto de 1964) así como un conjunto de 38 Reglas para la aplicación del Impuesto.

El art. 13.1 del Convenio establece que para la exacción del IGTE, la Diputación ha de aplicar los mismos principios básicos, normas sustantivas, hecho imponible, devengo, bases, tipos y tarifas, vigentes en cada momento en territorio común. De todas

(1). Véase el art. 14 del TR del IGTE, aprobado por Decreto de 29 de diciembre de 1966.

(2). Todavía no se ha hecho uso de esta autorización que el art. 14 del TR del IGTE confiere al Gobierno, a propuesta del Ministerio de Hacienda y oído el Consejo de Economía Nacional y la Organización Sindical.

formas, vamos a recoger, esquematicamente la tributación en Navarra de las distintas operaciones sujetas, según la regulación que hace el RF.

A) Operaciones realizadas por los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas:

Las operaciones por las que los comerciantes mayoristas - transmitan o entreguen bienes, mercancías o productos de su comercio, van gravadas al 0,30% cualquiera que sea la condición del comprador, siendo la BI siempre el precio de venta al por mayor.

Cuando los fabricantes e industriales entreguen o transmitan bienes, mercancías o productos a consumidores o usuarios, o a comerciantes que no acrediten reglamentariamente su condición de mayoristas a efectos tributarios, tributan tales transmisiones o entregas al tipo que resulte de acumular al 0,30% de los comerciantes mayoristas, el que proceda según la naturaleza de la operación gravada.

Quedan sujetas al Impuesto las entregas en consignación, - en depósito y a prueba o ensayo (sin perjuicio de la posible devolución del Impuesto si se devuelven los bienes objeto de tales operaciones), así como las entregas de bienes, mercancías o productos que los fabricantes efectuen a sus establecimientos comerciales abiertos al público.

Por el contrario, no se devenga el IGTE en ningún caso, - cuando las entregas se realicen en depósito por el fabricante o comerciante mayorista a sus almacenes u otros locales que perte nezcan a su propia red de instalaciones.

En las entregas o transmisiones que se realicen a título - de canje o permuta se exige el Impuesto a cada contratante por la prestación que se reciba, constituyendo la BI el valor de los bienes, mercancías o productos que integran la prestación.

Las ventas, suministros, transmisiones o entregas por pre- cio que de sus propios productos hagan los fabricantes de Cemento y Cerámica tributan, transitoriamente al 3%, hasta que por la Diputación se acuerde bajar el tipo hasta el 1,50% (cosa que aún

no se ha hecho) y lo mismo ocurre con las operaciones de los fabricantes de Vidrio, Papel, Cartón, Cartulina y Bandajes para vehículos, que tienen un tipo transitorio del 4% (1).

Este tipo del 4% se reduce escalonadamente del modo siguiente:

- se aplica el 3% a las ventas que se realicen entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1970.
- el 2% a las ventas comprendidas entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1971.
- a las ventas realizadas a partir del 1 de enero de 1972 ya se les aplica el tipo del 1,50%.

También se aplica un Recargo sobre el IGTE del 0,50%, regulado por el Acuerdo de 15 de enero de 1965, así como el 0,30% más el 0,10% en concepto de Recargo sobre el IGTE aplicable a las ventas que los fabricantes realicen directamente a comerciantes minoristas o consumidores finales y de los cuales hablaremos más adelante (véase el apartado 2.3 de este capítulo).

Por último, en el art. 12.4 del RF se añade a las ventas a plazos diciéndose que la Dirección de Hacienda puede proponer a la Diputación el señalamiento de los requisitos mínimos que, a efectos tributarios, deben reunir tales operaciones y la aplicación de un tipo de gravamen que, como máximo, no podrá exceder del doble del que se aplica a las operaciones de contado (2).

B) Exportaciones:

Las exportaciones de bienes, mercancías o productos de cualquier naturaleza tributan al 1,50%, salvo las que realicen los comerciantes mayoristas que adquirieran los productos de fabricantes o industriales, en cuyo caso el tipo aplicable será del 0,30%.

-
- (1). Estos tipos del 3% y del 4% se aplican a las operaciones realizadas con los mayoristas o almacenistas, pero a las operaciones realizadas con los comerciantes minoristas o consumidores finales se aplica el 3,30% y el 4,30% respectivamente (art. 12.5 del RF).
 - (2). Según el referido artículo del RF, no se reputa que existe venta a plazos cuando las facturas expedidas por los fabricantes o comerciantes mayoristas reflejan operaciones cuyo pago se efectúa mediante entregas sucesivas y la efectividad total de las mismas no exceda de 90 días naturales, contados desde la entrega o envío de los artículos o productos vendidos.

C) Ejecución de obras:

La BI de estas operaciones está constituida por el importe total de la obra efectuada, incluyendo el valor de los materiales incorporados a la misma y el de las prestaciones accesorias, sin embargo en las ejecuciones de obra nueva y cuando el dueño de la obra sea el propio constructor se excluye de la BI el valor del solar.

En las obras ejecutadas sobre mercancías o productos que sean entregados por fabricantes o industriales para su posterior elaboración no se computa en la BI el valor de los productos o mercancías sobre las que se ejecute la obra, siempre que se devuelven a las mismas personas que las entregaron, para continuar su proceso de fabricación o comercialización.

El tipo de gravamen será del 2%.

D) Arrendamiento de bienes y de servicios:

En los arrendamientos de bienes la BI está integrada por el precio pactado y el importe total de las prestaciones o servicios que lleve aparejada su ejecución (art. 15 del RF) y en los de servicios la BI la constituye el valor total de la contraprestación (art. 16 del RF).

En ambos casos, el tipo de gravamen es del 2%.

El art. 16 del RF, en su párrafo 5, y mientras habla de los arrendamientos de servicios alude al caso de los servicios que constituyen prestaciones accesorias de las ejecuciones de obras, para decir que tales servicios no son objeto de tributación independiente, siempre que se hayan comprendido en la BI del IGTE satisfecho en concepto de ejecuciones de obra.

E) Agencias de viaje, Agencias mediadoras de transporte y Agencias mediadoras de Publicidad:

En los servicios de Agencias de viajes la BI es la diferencia existente entre el total de las facturas cargadas a los clientes y el importe de los servicios de transporte, hostelería y cualquier otros adquiridos por cuenta del cliente.

Los servicios prestados por Agencias mediadoras de transporte tributan solamente sobre la base del precio de su servicio estricto de Agencia, y en los servicios que presten las Agencias mediadoras de Publicidad la BI estará constituida por el - importe total facturado al cliente con deducción de lo cargado a estas Empresas por el medio publicitario o por otras Agencias.

El tipo de gravamen de todas estas operaciones es del 2%.

F) Servicios y operaciones típicas de las Empresas bancarias, de crédito y de ahorro:

En este tipo de operaciones podemos distinguir varios casos, que son los siguientes (art. 18 del RF):

a) Operaciones de préstamo y crédito:

La BI es el importe del préstamo, o el límite del crédito concertado, cualesquiera que sea la cuantía de las sumas de - que, efectivamente, disponga el acreditado y la fecha en que tales disposiciones se produzcan.

El IGTE se satisface con arreglo a la siguiente escala:

BASE		IGTE pesetas	
Hasta	1.500,00 pts.		3
De	1.500,01 " a 3.000 pts...		6
De	3.000,01 " a 5.000 pts...		10
De	5.000,01 " a 7.500 pts...		15
De	7.500,01 " a 15.000 pts...		30
De	15.000,01 " a 30.000 pts...		60
De	30.000,01 " a 60.000 pts...		120
De	60.000,01 " a 100.000 pts...		200
De	100.000,01 " a 150.000 pts...		300
De	150.000,01 " a 300.000 pts...		600
De	300.000,01 " a 500.000 pts...		1.000
De	500.000,01 " a 1.000.000 pts...		2.000
De	1.000.000,01 " a 1.500.000 pts...		3.000
De	1.500.000,01 " a 2.500.000 pts...		5.000

Por lo que exceda de 2.500.000 pts. se pagaran 2 pts. por cada mil o fracción.

Cuando el reembolso del capital haya de efectuarse después de 6 meses , se satisface el IGTE que corresponda al duplo de la BI, sin embargo, en las prórrogas, expresas o tácitas de las operaciones de préstamo y crédito se produce nuevo devengo del impuesto.

En el caso de una operación superior a 100.000 pts. no intervenida por Agente de Cambio y Bolsa o Corredor de Comercio colegiado, el documento se extiende en el efecto timbrado de la clase superior a la que corresponda su cuantía, y si fuese de clase más elevada se aplicará timbre doble del correspondiente a la operación intervenida.

El IGTE que corresponda a las operaciones de préstamo y crédito será exigible, sin perjuicio de cualesquiera otras responsabilidades que puedan contraerse por tal motivo, cuando se produzcan descubiertos en cuenta corriente a la vista por un plazo superior a 15 días o se disponga por el acreditado de cantidades que excedan el límite de crédito concedido.

- b) Operaciones de depósito, custodia y gestión de valores, compra y venta de moneda extranjera, transferencias bancarias, además de pago, alquiler de cajas de seguridad, negociación de efectos y avales y garantías:

La BI es el importe de la comisión, corretaje o alquiler percibidos por la entidad bancaria o de crédito y el tipo impositivo el 2%.

- c) Operaciones de depósito irregular, cuenta corriente en sus diversas formas, cuentas de ahorro a la vista y a plazos, servicios de cobro por Caja y, en general, todas las operaciones realizadas y servicios prestados por las Entidades Bancarias de Crédito y Ahorro, que no esten incluidas en los dos apartados anteriores:

El devengo del IGTE por estas operaciones se entiende producido trimestralmente y se gravan al 0,25%, tomando como BI los saldos medios globales manifestados por los resúmenes y balances bancarios en el indicado período de tiempo, de las respectivas cuentas acreedoras.

El art. 18.1 d) del RF establece como estan exentas de - cualquier especie de investigación administrativa las cuentas corrientes acreedoras a la vista, de los clientes que se lleven por Bancos, banqueros o Cajas de Ahorro y el número 2 de - dicho artículo prohíbe repercutir el IGTE a las Entidades Bancarias y de Crédito en las operaciones que hemos analizado dentro de este apartado c).

G) Operaciones de seguro y capitalización:

La BI es el valor de la prima o cuota percibida, entendiéndose por prima el importe total de las cantidades recaudadas, - cualquiera que sea la causa y el origen que las motive, con la única deducción del propio impuesto y cualesquiera que sean la forma y lugar del cobro (1).

El tipo de gravamen varía según los casos (art. 19 del RF):

- en los seguros contra daños y accidentes de cosas y riesgos propios del transporte, así como en los de responsabilidad civil, el tipo es del 2%.
- en los seguros sobre la vida, enfermedades, accidentes personales u otras modalidades o clases que tengan por objeto la vida de las personas o sus circunstancias, así como las operaciones de capitalización, el tipo es del 1%.

H) Transportes terrestres, fluviales y aéreos interiores:

Estan sujetos al IGTE los transportes terrestres, aéreos interiores y fluviales realizados habitualmente y mediante contraprestación. En el caso de transportes terrestres también estan sujetos los de mercancías propias.

Por el contrario, no estan sujetos al Impuesto los transportes terrestres realizados en el ámbito territorial del Monopolio de Petróleos por medio de vehículos provistos de motores accionados por gas-oil o gasolina, incluidos los automotores de las líneas férreas y los tranvías o trolebuses.

(1). Deben considerarse excluidos del concepto de prima los recargos a favor del Consorcio de Compensación de Seguros.

La BI es el precio del transporte reflejado en las facturas, cartas de portes, billetes u otros documentos que los sustituyan, deduciéndose únicamente el importe del propio Impuesto, el de cualquier otro tributo que pueda gravar el transporte y el seguro obligatorio. Cuando se trate del transporte de mercancías propias, la BI es el precio del transporte.

El tipo de gravamen es del 2% salvo en el transporte por medio de telesquís o cables aéreos, en los que el tipo es del 1%.

Por último, el art. 20 del RF establece que el devengo del Impuesto se produce cuando el servicio de transporte se haya realizado o hecho efectivo su importe.

I) Publicidad:

El art. 21 del RF dispone que, en ningún caso se considera publicidad sujeta al IGTE el hecho de presentar al mercado productos bajo marcas, precintos, envases o cualquier otro tipo de inscripción que figure en ellos, ni la distribución de folletos, impresos, prospectos o cualesquiera otros medios que tiendan a conocer las actividades industriales o comerciales de los empresarios, salvo que tales medios publicitarios se produzcan por las Agencias o empresas que mediante contraprestación se dediquen habitualmente a la prestación de servicios publicitarios.

La BI es el importe total del servicio prestado, incluyéndose en todo caso, el valor o coste de los diversos elementos personales o materiales utilizados.

El tipo impositivo es del 2%.

J) Hostelería:

Constituye la BI el importe total de los servicios de cualquier índole, prestados al cliente de modo directo por la empresa o por su mediación, no admitiéndose en ningún caso, una BI inferior a los precios de tarifa fijados en el establecimiento.

El tipo de gravamen es del 2% y el Impuesto se exige mediante el empleo de efectos timbrados, pudiendo autorizarse el pago en metálico (1).

(1). En esta exacción queda comprendida la póliza de Turismo.

K) Espectáculos públicos:

La BI está constituida por el precio fijado para la adquisición de entradas, "tickets", billetes u otros documentos que den derecho a presenciarlos, o por las cantidades que, por cualquier concepto, se abonen por asistir a los mismos. Se deducen, a estos efectos, las cantidades que realmente satisfagan por Impuesto Municipal, Protección de Menores y el propio IGTE.

El Impuesto se exige del modo siguiente (art. 23 del RF):

- en los espectáculos cinematográficos, el 2%.
- en los demás casos, el 1%.

Los obligados al pago son los empresarios de los espectáculos y, en su defecto, quienes los organicen, pudiendo exigirse cautelarmente el Impuesto en los espectáculos en ambulancia.

Los espectáculos organizados eventualmente por Empresas no domiciliadas en Navarra o por personas que estén domiciliadas en dicha provincia que no se dediquen habitualmente a la organización de los mismos, tales como apuestas de hachas, taurinos, festivales musicales, deportivos, circenses, etc. tributan al 1%, salvo los cinematográficos, que lo harán al 2%.

En la exacción del IGTE según estas normas queda comprendido el Recargo establecido por Acuerdo de la Diputación de 21 de diciembre de 1964, destinado a los fines de protección a la cinematografía nacional.

L) Electricidad:

Los suministros de electricidad efectuados en Navarra tributan a los tipos siguientes (art. 24 del RF):

- | | |
|---|-------|
| - para usos industriales | 5% |
| - para alumbrado | 10% |
| - para usos domésticos, alumbrado con usos domésticos y electrificación rural | 1,50% |

Estos tipos de gravamen comprenden los correspondientes a

las entregas y ventas anteriores entre las compañías eléctricas, siempre que no sean consumidores.

2.3.- RECARGO SOBRE EL I.G.T.E.

El Acuerdo de 29 de diciembre de 1964 estableció un Recargo sobre el I.G.T.E. con efectos a partir del 1 de enero de 1965, y al que aluden los arts. 48 y ss. del R.F.

Este Recargo sobre el IGTE recae sobre los mismos actos - sujetos al IGTE, quedando, no obstante, no sujetos al Recargo los conceptos siguientes:

- las importaciones de bienes, mercancías o productos.
- las exportaciones.
- los transportes terrestres, aéreos interiores y fluviales.
- las operaciones y servicios prestados por Entidades bancarias y de Crédito, Cajas de Ahorro de todo tipo y Sociedades de Crédito.
- las operaciones de seguros y capitalización cualquiera que sea su forma jurídica o denominación.

Las obligadas al pago son las mismas personas obligadas al pago del IGTE y la BI es la misma de dicho Impuesto (arts. 49 y 50 del RF).

El Recargo se exige conforme a los siguientes tipos que se acumulan a los que rigen para el IGTE (art. 51 del RF):

- operaciones realizadas por industriales o fabricantes a consumidores, usuarios o minoristas 0,60%
- operaciones realizadas por fabricantes o industriales a comerciantes mayoristas, o a otros fabricantes o industriales y adquisición de productos naturales 0,50%
- operaciones realizadas por comerciantes mayoristas 0,10%
- operaciones de publicidad, hostelería, Agencias de viaje, Agencias mediadoras de transporte y - Empresas de transportes combinados, ejecución - de obras, prestación de servicios, arrendamiento de bienes y espectáculos cinematográficos 0,70%

- otros espectáculos 0,35%
- + otras operaciones típicas, no especificadas -
de las empresas 0,50%

Hay que tener presente que cualquier bonificación en los tipos aplicables al IGTE no es aplicable al Recargo, tal y como establece el último párrafo del art. 51 del RF.

Por último, el art. 52 del RF alude al Recargo sobre la producción de energía eléctrica establecido por Acuerdo de la Diputación de 15 de enero de 1965 y con vigencia desde el 28 de enero de dicho año. Este Recargo se exige a razón de 10 pts. kw. año de producción en el lugar en que ésta se realice (1). Para la determinación de los kw. año, que constituye la BI del gravamen sobre la energía eléctrica, se divide el número total de kw/hora producidos en el trimestre por el divisor fijo de - 8.760 ptas.

3.- IMPUESTO SOBRE EL LUJO.

3.1.- NORMAS DEL CONVENIO:

Según el art. 13 del texto del Convenio de 1969, la Diputación Foral posee la competencia para exigir el Impuesto de - Lujo, cuando los respectivos hechos imponibles se realicen en el territorio de Navarra con excepción de los viajes en coche-cama y coche-salón y las consumiciones en medios de transporte, conceptos éstos que serán exigidos en todo caso por la Administración del Estado, y el Impuesto de Lujo que grava la adquisición de gasolina supercarburante (art. 15 del Convenio) (2).

-
- (1). A estos efectos, las Empresas productoras presentan trimestralmente en el Negociado de Tráfico de Empresas de la Diputación, una declaración-liquidación que será independiente de la que proceda por el IGTE, correspondiente a los su ministros de energía a usuarios o consumidores.
 - (2). El Impuesto sobre la adquisición de Gasolina supercarburante se liquida e ingresa en el Tesoro en la forma que dispone el art. 16 del TR del Impuesto de Lujo.

Además de esta regla general, hay que tener en cuenta las siguientes particularidades:

a) Impuesto sobre el Tabaco:

El Impuesto que grava las adquisiciones de tabaco se liquida y recauda por el Monopolio de Tabacos (1). El Monopolio ingresará, posteriormente a la Diputación, las cantidades que correspondan a las ventas realizadas en Navarra.

b) Impuesto sobre la tenencia y disfrute de automóviles:

Este Impuesto se exige por la Diputación cuando el titular tenga su domicilio en Navarra.

c) Impuesto sobre tenencia y disfrute de inmuebles de recreo:

Corresponde a la Diputación cuando tales inmuebles estén situados en territorio navarro.

d) Cuotas de entrada:

Este concepto se exige por la Diputación de Navarra - cuando los casinos, sociedades o círculos deportivos o de recreo afectados estén situados en dicha provincia.

3.2.- NORMAS DE LA DIPUTACION FORAL DE NAVARRA.

Al igual que pasaba en el IGTE, el art. 18.1 del Convenio obliga a que la Diputación aplique los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengo, bases, tipos y tarifas vigentes en cada momento en territorio común, y al igual que hicimos en el IGTE vamos, pese a la norma del art. 18.1 del Convenio, a poner esquematizada la tributación del Impuesto en Navarra.

Cuando le corresponde a la Diputación exaccionar el I. de L. se aplica el Reglamento del Impuesto, aprobado por Acuerdo de 12 de diciembre de 1969, el cual contiene también unas Re-

(1). Véase el art. 15 del TR del Impuesto.

glas para la aplicación del Régimen de Convenios. Las características más importantes de este RF son las siguientes:

A) Adquisiciones en general:

a) Vehículos de tracción mecánica:

En este tipo de bienes se toma como BI (art. 13 del - RF):

- en los vehículos nuevos, su precio real o de venta - al público.
- en los vehículos usados, su valor de tasación.

Cuando se trate de adquisiciones de vehículos de dos o tres ruedas, y el precio o valor de tasación exceda de 10.000 ptas. sin rebasar 35.000, el Impuesto recae únicamente sobre el exceso, quedando, por tanto, desgravada la parte de precio o valor equivalente a 10.000 - pesetas.

Los tipos de gravamen utilizados son los siguientes:

Hasta 8 CV	16%
Desde 8 CV, inclusive, en adelante	20%

b) Accesorios de vehículos y remolques:

Está sujeta toda adquisición de los accesorios para los vehículos con motor mecánico que circulen por carretera, y la adquisición de remolques para vehículos de turismo, quedando no sujeta la adquisición de piezas de recambio de automóviles, motocicletas y demás vehículos de tracción mecánica.

El impuesto se devenga en origen al tipo del 22% (1).

c) Navegación marítima y aérea:

(1). El art. 14 del RF establecía un 20%, que fué elevado al - 22%, igual que ocurrió en el territorio común a raíz del Decreto 3027/1974 de 8 de noviembre.

Está sujeta al Impuesto la adquisición de toda clase - de embarcaciones empleadas para deportes náuticos, así - como la de aviones, avionetas, veleros y otros elementos de transporte aéreo de propiedad y uso particular, quedando no sujetas las adquisiciones de embarcaciones de remo, o eslora en cubierta inferior a 4 metros y las piraguas.

El Impuesto se exige en destino al tipo del 22% (1). - Sin embargo, cuando los aviones, avionetas, veleros y - otros elementos de transporte aéreo gravados fuesen total o parcialmente de fabricación nacional y el Ministerio - del Aire hubiera subvencionado su adquisición, los tipos serán los siguientes (art. 15 del RF):

- si fuesen totalmente de fabricación nacional y el Ministerio del Aire hubiese subvencionado su adquisición, el 1%.
- si fuesen parcialmente de fabricación nacional, un 1% por la parte subvencionada por el Ministerio del Aire y un - 20% por el resto no subvencionado.

d) Artículos para juego y deporte:

Las adquisiciones de objetos de todas clases empleados en la práctica de los deportes y las adquisiciones de mesas, tablas, figuras y fichas de todas clases de juegos, incluso billar, futbolines, boleras y cualquier otro tipo de juego similar, así como cuantos accesorios sean necesarios para el uso y práctica de los mismos, tributan en origen al 20%.

Las adquisiciones de artículos para camping, tiendas de campaña para excursionismo, sillas y mesas plegables, parasoles, muebles y demás artículos que normalmente están destinados para campo y playa están gravados en origen al 15%.

Las adquisiciones de barajas y otros juegos de naipes, van gravados, también en origen, al 10%.

(1). El art. 14 del RF establecía un 20%, que fué elevado al - 22%, igual que ocurrió en el territorio común a raíz del Decreto 3027/1974 de 8 de noviembre.

e) Escopetas, armas de fuego y cartuchería:

Estan sujetas las adquisiciones de escopetas, incluso las de aire comprimido y demás armas largas de fuego, - así como la cartuchería para escopetas de caza y, en general, para las demás armas. La tributación se hace a un tipo impositivo del 22% sobre las escopetas cuyo precio no exceda de 2.000 ptas. que van gravadas al 16,5% (1).

f) Joyería, platería, bisutería y relojería:

Las adquisiciones de joyas, alhajas, perlas naturales o cultivadas, piedras preciosas, objetos de oro, plata o platino y damasquinados, así como la bisutería fina que contenga metales preciosos (oro, plata o platino), piedras finas de imitación, calibradas o perlas de imitación y collares montados con perlas de imitación, tributan en destino al 24,2%, mientras que la bisutería no comprendida en la redacción que acabamos de emunerar lo hace en - origen al 11%.

Los relojes de bolsillo, pulsera, sobremesa, pié, pared, etc. que no deban tributar al 24,2% según el párrafo anterior y que no tengan la consideración de objetos artísticos o de adorno tributan en destino al 7,70% (2).

g) Antigüedades:

Los artículos y objetos que se vendan como antigüedades o que tengan tal consideración en las disposiciones vigentes en cada momento sobre la materia, y las reconstrucciones de objetos antiguos para volverlos a presentación y - uso adecuado, así como cualquier dispositivo para exhibir, contener o montar tales objetos tributan en destino al - 24,2%.

Las reproducciones de toda clase de objetos antiguos y esculturas, talles, y pinturas imitando o simulando antigüedades van gravadas igualmente en destino, pero al 16,5%.

-
- (1). En el art. 17 del RF se establecía un 20% y un 15% respectivamente.
- (2). En la redacción originaria del art. 18 del RF los tipos - eran respectivamente, el 22%, 10% y 7%.

h) Instrumentos y aparatos musicales:

Quedan sujetos al I. de L. las adquisiciones de todos los aparatos de reproducción sonora, así como los discos fonográficos de cualquier tamaño, materia e impresión sonora y las cintas magnetofónicas, rollos para pianolas y cualquier otro medio de reproducción musical, vocal o sonora.

El tipo de gravamen es del 22% en origen (1).

i) Objetos artísticos y de adorno:

La única novedad que presenta el RF, en su art. 21 es la aclaración que hace de la expresión "demás servicios de mesa", diciendo que la misma comprende todos aquellos conjuntos o piezas que no formen parte de una vajilla o cristalería y que se utilicen en la presentación o servicio de alimentos, bebidas o condimentos tales como juegos de café y té para entremeses, fruteros, bandejas, - salseras, juegos de whisky, cerveza o vino, y en general todos los juegos similares.

j) Marroquinería, estuchería y artículos de viaje:

Al igual que en el régimen común están sujetas las adquisiciones de este tipo de bienes, cuando su valor en origen exceda de 200 ptas. excepto las adquisiciones de maletas que únicamente lo están cuando su precio de origen sea superior a 300 pts.

k) Alfombras, tapices y decoración:

Quedan sujetas al Impuesto (art. 23 del RF):

- las alfombras de nudo a mano en lana y las de piel.
- las pieles curtidas con pelo que por su confección, - formato, destino y uso no sean de las dedicadas a confeccionar prendas de vestir o abrigo.

(1). El art. 20 del RF, recoge en su redacción originaria un 20%.

- los tapices y reposteros, tejidos o grabados en manufactura, exceptuando los obtenidos por estampación sobre telas de arpilleras o similares.

El tipo de gravamen es el 22% en origen (1).

l) Peletería y confecciones especiales:

Los tipos que se aplican a estas adquisiciones son del 22%, 6,60% y 16,50%, según se trate de pieles de ornato de carácter suntuario (astrakanes, nutrias, martas, visones....), de pieles corrientes o de imitación, o de vestidos y modelos de alta costura (2).

m) Juguetes:

Estas sujetas las adquisiciones de juguetes cuando su venta en fábrica sea superior a 300 pts. considerándose como juguetes, a tenor del art. 25 del RF, todos aquellos objetos de pasatiempo y entretenimiento que tengan como finalidad exclusiva el recreo de los niños, siendo gravados por el concepto de "Artículos para juego y deporte" - los juegos que no cumplan tales requisitos.

n) Perfumería, cosméticos, artículos y aparatos de tocador:

El art. 26 del RF al declarar sujetas al I. de L. las adquisiciones de productos de perfumería y tocador, a granel, añade que tienen la consideración de graneles los productos que reúnen las siguientes condiciones:

- que su venta se expenda por el fabricante al detallista en cantidades no inferiores a 5 litros.
- que se expendan por el fabricante en envase de capacidad no inferior a 1 litro y que se vendan por el detallista al público con o sin envase y en la cantidad que voluntariamente exige éste, con arreglo a su necesidad o deseos de consumo.

(1). Según el art. 23 del RF un 20%, en su primitiva redacción.
(2). El art. 24 del RF señalaba como tipos impositivos, el 20%, el 6% y el 15%, respectivamente.

- que los envases que contengan el producto a granel sean rodados o cilíndricos, cualquiera que sea el material - con que estén fabricados.
- que las etiquetas adheridas a tales envases sean rectangulares con superficie máxima de 100 cm². fondo liso, - sin dibujos ni elementos de ornato de ninguna clase usando una sola tinta en su impresión, y que lleven una simple indicación del producto de que se trata y de su denominación comercial, la mención GRANEL y el nombre del fabricante. La expresión "GRANEL" ha de ir en tamaño que destaque, con letras que deberán tener una altura mínima de 15 milímetros, en tanto que las restantes de la - etiqueta no podrán exceder de 10 milímetros y debiendo ser uniforme en caracteres comunes de imprenta el tipo de las letras que expresen el nombre o razón social del fabricante.
- que el detallista quede obligado a vender al público la cantidad que en cada caso voluntariamente le exija el - comprador, con arreglo a su deseo de consumo.

Al mismo tiempo, el referido artículo añade que se consideren no gravados por el I. de L. los artículos de uso exclusivo del profesional peluquero que resulten indispensable para la prestación de sus servicios. Para gozar de - dicha exacción los artículos citados deben llevar bien visible la indicación de ser de "uso exclusivo del profesional peluquero" y no pueden venderse a través de detallistas.

También se consideran no gravados por el Impuesto, los artículos utilizados por los profesionales peluqueros con envases, etiquetas y rotulados especiales que claramente les distinguen de los destinados a la venta al público - que sí están sujetos a tributación. Además, llevarán bien visible la indicación de "envase exclusivo para profesional peluquero" y tampoco pueden venderse a través de detallistas. Dichos envases no pueden tener incorporados pulverizadores, espray o aerosoles.

o) Aparatos y artículos domésticos:

Tributan por este concepto los aparatos eléctricos, - batidoras, molinillos, ventiladores, calefacción, acondicicionadores de aire, neveras con producción propia de hielo y los aparatos de iluminación de cualquier clase no - considerados como objetos artísticos y de adorno, siendo el tipo de gravamen del 10%.

p) Artículos varios:

Estan sujetas las adquisiciones de:

- cigarreras, boquillas, encendedores, pipas, objetos de sobremesa cuyo empleo se justifica por el hecho de fumar y todos los de uso personal con la misma justificación, que no tengan que tributar por el concepto de joyería, platería, bisutería o bien como objetos artísticos y de adorno. El tipo se exige en destino a un 22%.
- prismáticos, gemelos, anteojos, barómetros, termómetros y cualquier otro aparato similar que no sea de aplicación industrial, clínica o científica, siempre que no haya de tributar como joyería, platería, bisutería o - relojería, o como objeto artístico o de adorno. El devengo es en origen al tipo del 16,50%.
- mantones de Manila, entendiéndose por tales los confeccionados en seda y bordados a mano, que también tributan en origen al 16,50%.
- flores naturales y artificiales, con inclusión de cuantos elementos se utilicen en su presentación y venta, que se devengan en destino al 11%.
- aparatos fotográficos o cinematográficos, cámaras tomavistas, proyectores, ampliadores, visores, estereoscopios y demás aparatos utilizados para la obtención, visión y proyección de diapositivas, películas y fotografias, así como el material sensible de toma de imagen utilizable en tales aparatos. El Impuesto se devenga - en origen al 22%, y en el caso de material sensible también

bien se devenga en origen al 22% cuando se trata de fotografía o cinematografía en color y al 11% en los demás casos.

- accesorios y complemento de todas clases para fotografía y cinematografía, tales como objetivos, telémetros, fotómetros, filtros, parasoles, trípodes, pantallas, - rotuladores, empalmadores, reflectores, lámparas y baterías de flash. Su devengo es en origen al 22%.

q) Bebidas, condimentos y otros preparados:

Estan sujetas al Impuesto, las adquisiciones de:

- aguardientes, licores, brandys y whiskys envasados con marca o a granel. Tributan al 44% cuando su precio en origen es superior a 125 pts. el litro, al 22% cuando dicho precio esté comprendido entre 125 pts. y 40 pts. litro, y al 16,50% cuando el precio sea inferior a 40 ptas.
- toda clase de bebidas envasadas y con marca no comprendidas en el apartado anterior, cuyo precio de venta en origen sea superior a 35 pts. litro. El tipo de gravamen es de un 22% cuando el precio de venta sea superior a 40 pts. litro y del 16,50% cuando dicho precio sea superior a 35 pts. sin exceder de 40 pts. y el Impuesto se devenga siempre en origen.
- salsas y especias preparadas que tributan en origen el 22%.
- conservas de caviar y sus sucedáneos: de salmón, crustáceos y de hígado de pato o ganso, que también se devengan en origen al tipo del 33%.

B) Tenencia y disfrute de determinados bienes:

a) Aviones de turismo y embarcaciones de recreo con motor:

El uso y tenencia de aviones de turismo de propiedad particular y de embarcaciones de recreo con motor, se hallan sometidas al pago del Impuesto de Patente a la Diputación

de Navarra cuando el titular de dichos bienes tenga el domicilio en Navarra.

La BI es el caballo de fuerza (HP) de 75 kilográme--tros y los tipos impositivos son los siguientes (art. 30 del RF):

- Aviones de turismo de propiedad particular: 300 pts. por CV y si se dedican exclusivamente a la enseñanza o entrenamiento de pilotos en Aeroclubs, 10 pts. por CV.

Las embarcaciones tienen la siguiente Tarifa:

	<u>Pesetas por CV.</u>
- motores nuevos fijos, hasta 10 CV inclusive	100
- los anteriores de más de 2 años de uso	50
- motores nuevos fijos, de más de 10 CV	300
- los anteriores de más de 2 años de uso	150
- motores fuera borda	100

b) Automóviles:

Está sujeto al Impuesto el uso o mera tenencia por cualquier título jurídico de los coches de turismo siempre que los sujetos pasivos posean vehículos que supongan una po--tencia fiscal individual o conjunta, superior a 8 CV.

Están obligados al pago del Impuesto las entidades y personas jurídicas titulares del uso y tenencia de los auto--móviles y las personas naturales por el uso y tenencia de los automóviles que posean tanto ellas como su cónyuge e hijos no emancipados o que esten al servicio particular - de los mismos, aunque pertenezcan en propiedad a otras personas. Tanto las entidades como las personas naturales en cuestión deben estar domiciliadas en Navarra.

El Impuesto se exige conforma a las bases y tipos que figuran en la siguiente Tarifa:

	<u>Pesetas</u>
Los primeros 9 CV, por CV.	100
Desde 10 hasta 13 CV, por CV.	150
Desde 14 hasta 17 CV, por CV.	200
Desde 18 hasta 21 CV, por CV.	400
Desde 22 hasta 25 CV, por CV.	700
Desde 26 en adelante, por CV.	1.000

c) Palacios, hoteles particulares o chalets:

Está sujeta al Impuesto la tenencia o disfrute de toda clase de palacios y hoteles particulares o chalets con - sus parques, jardines y demás instalaciones constitutivas de una unidad, en régimen de alquiler o de uso por el pro pio dueño o persona autorizada por éste, siempre que en - uno y otro caso, no constituyan la vivienda habitual del propietario o usuario y cuando el valor de los inmuebles sea igual o superior a 500.000 ptas.

El Impuesto se exige al 0,55% tomando como base el va- lor en venta asignado por el Catastro de Urbana.

d) Vedados y acotados de caza y palomeras:

Queda sujeta la tenencia y disfrute de vedados y acota- dos de caza y palomeras, cualquiera que sea su forma de - explotación o cesión de dicho aprovechamiento.

A efectos de determinar la BI las fincas se clasifican en los cuatro grupos siguientes, atendiendo a su rendimien to por hectárea (art. 33 del RF):

<u>Grupo</u>	<u>Caza mayor</u>	<u>Caza menor</u>
A	0,50 reses por 100 Has. o inferior.	0,15 piezas por Ha. o inferior.
B	1,00 reses por 100 Has.	0,30 piezas por Ha.
C	1,50 reses por 100 Has.	0,50 piezas por Ha.
Especial	2,00 reses por 100 Has. o inferior.	1,00 pieza por Ha. o inferior.

Para la caza acuática y tradicional de palomas (palomeras), la Dirección de Montes redactará, para cada caso, - un informe particular determinando la renta cinegética - individual, salvo cuando su adjudicación se realice mediante subasta, en cuyo caso servirá de base del Impuesto el precio del remate. La referida Dirección de Montes calificará las respectivas fincas según la clase de caza y los grupos en que hayan de incluirse.

Los valores que se fijan como renta para las distintas clases y grupos de fincas sujetas a imposición son los - siguientes:

<u>Grupo</u>	<u>Caza mayor</u>	<u>Caza menor</u>
A	3,00 pts. por Ha.	2,70 pts. por Ha.
B	6,00 pts. por Ha.	5,40 pts. por Ha.
C	9,00 pts. por Ha.	9,00 pts. por Ha.
Especial	12,00 pts. por Ha.	18,00 pts. por Ha.

El Impuesto se exige al tipo del 22%.

C) Servicios (Cuotas de entrada):

Está sujeto al Impuesto el pago de cuotas de entrada o admisión a cualquier clase de casinos, sociedades y círculos deportivos o de recreo situados en territorio navarro, cuando exceda de 500 pts. cada una.

Estan obligadas al pago del Impuesto las entidades que exijan las cuotas mencionadas y el tipo es del 20% que se aplica - sobre una BI que es el importe de las cuotas de entrada recaudadas.

4.- IMPUESTOS ESPECIALES.

4.1.- NORMAS DEL CONVENIO:

El art. 14 del Convenio está dedicado a los Impuestos Especiales y en él se dice que tales Impuestos se exigiran por la -

Diputación de Navarra, con arreglo a las siguientes normas:

a) Impuesto sobre el uso del teléfono:

Corresponde a la Diputación el Impuesto sobre el uso - del teléfono en Navarra, siendo liquidado y recaudado por la Compañía Telefónica que ingresará directamente en la - Diputación su rendimiento (1).

b) Impuestos sobre la fabricación del alcohol, azúcar, achicoria, cerveza y bebidas refrescantes. Estos Impuestos es peciales son exigidos por la Diputación cuando las respec tivas fábricas esten situadas en territorio navarro.

c) Impuesto sobre el petróleo y sus derivados:

Este Impuesto Especial, en razón de su régimen de mono- polio, se exige por la Administración del Estado (art. 15 del Convenio), liquidándose e ingresándose su rendimiento en el Tesoro de la forma que dispone el art. 41 del TR de 2 de marzo de 1967 (2).

4.2.- NORMAS DE LA DIPUTACION FORAL DE NAVARRA.

También alcanza a los Impuestos Especiales la regla del - art. 18.1 del Convenio, según la cual para la exacción de estos impuestos, la Diputación de Navarra ha de aplicar los mismos - principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exac ciones, devengo, bases, tipos y tarifas que esten vigentes en cada momento en territorio común.

La Diputación decidió elaborar unas normas básicas en rela- ción con dichos tributos y así apareció el Acuerdo de 29 de di- ciembre de 1969, por el que se aprueba el Reglamento de las mis mas.

Estas normas pueden resumirse del modo siguiente:

A) Impuesto sobre la fabricación del alcohol:

Está sujeto al Impuesto (art. 25 del RF):

- la producción de aguardientes y alcoholes etílicos de -

(1). Véase el art. 44.2 del TR de 2 de marzo de 1967, regulador de estos Impuestos Especiales.

(2). El art. 41 del referido TR establece que cuando los producu

cualquier clase y origen, incluidos los desnaturalizados, comprendiéndose como tales los alcoholes y aguardientes neutros, el alcohol de prima o de primera rectificación, los aguardientes conocidos con el nombre de holandas, etc.

- la elaboración de bebidas alcohólicas, embotelladas o a granel.
- la circulación de bebidas alcohólicas, en envases de hasta 3 litros de cabida.

No están sujetas al gravamen:

- la elaboración de vinos, incluso vermouts, mistelas, vinos tiernos y demás bebidas alcohólicas derivadas directamente del mosto de uva, siempre que su graduación alcohólica no exceda de 24 grados centesimales.
- la elaboración de cerveza, sidra y demás bebidas fermentadas o simplemente adicionadas con alcohol o aguardiente hasta una graduación de 15 grados centesimales.

Gozan de exención:

- las muestras comerciales de bebidas alcohólicas en envases de hasta un decilitro, en cuanto a la precinta de circulación, cuando se remitan por correo y siempre que no sean objeto de venta.
- los alcoholes y aguardientes obtenidos en granjas y Escuelas Prácticas de Agricultura para experiencias propias de tales establecimientos, salvo que dichos productos salgan de los mismos con cualquier destino.

Son contribuyentes del Impuesto (art. 28 del RF):

tos cuyo consumo esté sujeto al Impuesto sean vendidos por la CAMPSA, esta Entidad recaudará el tributo conjuntamente con el precio de los productos gravados, pero sin que el importe se compute con el producto líquido del mismo, a los efectos de los premios a que se refiere el art. 54 del Reglamento del Monopolio de Petróleos de 20 de mayo de 1949, y que son premios correspondientes a la gestión administrativa.

Quando se trate de productos importados por personas distintas de CAMPSA esta Entidad exigirá el Impuesto al importador.

- los fabricantes y elaboradores de los aguardientes, alcoholes y bebidas alcohólicas cuya producción está sujeta al Impuesto.
- los embotelladores de bebidas alcohólicas en cuanto al gravamen sobre la circulación.
- y tienen la consideración de responsables del pago - del tributo (art. 29 del RF):
- los que posean, comercien o trafiquen con productos sujetos al Impuesto, cuando no justifiquen su procedencia o empleo.
- los comerciantes mayoristas o minoristas que aumenten el volumen o varíen la graduación alcohólica de los - productos que reciban.

La BI está constituida por:

- el volumen real de los productos obtenidos, cuando se trate de la producción de alcohol y aguardientes.
- el volumen de los productos que hayan salido de las fábricas con cualquier destino, en el caso de la elaboración de bebidas alcohólicas.
- el contenido neto de los envases y según la clase y graduación del mismo en los supuestos de circulación de bebidas alcohólicas.

El Impuesto se exige conforme a las Tarifas y Epígrafes siguientes (art. 31 del RF):

a) Tarifa 1ª.- Producción de alcohol y aguardientes:

- Epígrafe 1ª.- Aguardientes y alcoholes destinados o rectificados de vino o residuos vínicos: 240 pts. por hectólitro.
- Epígrafe 2ª.- Aguardientes y alcoholes destilados o rectificados no vínicos: 560 pts. por hectólitro.
- Epígrafe 3ª.- Alcoholes desnaturalizados y procedentes del vino o residuos vínicos: 30 pts. por hectólitro.

- Epígrafe 4º.- Alcoholes desnaturalizados procedentes - de melazas: 35 pts. por hectólitro.
- Epígrafe 5º.- Los demás alcoholes desnaturalizados no comprendidos en los epígrafes 3 y 4: 45 pts. por hectólitro.
- Epígrafe 6º.- Los aguardientes de viñas puras y sanas denominadas "holandas" y el de sidra, de riqueza alcohólica hasta 65º centesimales que se destinen a la elaboración de sus - respectivos brandys: 160 pts. por hectólitro.
- Epígrafe 7º.- El aguardiente de caña que no exceda de - 65 grados centesimales, siempre que se obtenga directamente de las mieles o mela--zas de la caña de azúcar en fábricas especialmente habilitadas, sin que puedan utilizarse más que para la fabricación del - de caña o ron: 240 pts. por hectólitro.

b) Tarifa 2ª: Elaboración de bebidas alcohólicas:

- Epígrafe 8º.- Bebidas alcohólicas embotelladas: 125 pts. por hectólitro.
- Epígrafe 9º.- Bebidas alcohólicas sin embotellar: 400 - pts. hectólitro.

c) Tarifa 3ª: Precintos de circulación:

- Epígrafe 10º.- Los aguardientes anisados y el ron, con o sin azúcar, incluso los escarchados, el - de caña, el brandy y la ginebra, cualquiera que sea su graduación y las demás bebidas alcohólicas hasta 34 grados centesimales, en envase cuyo contenido no exceda - de medio litro, precinta de 2 pts.
- Epígrafe 11º.- Para los mismos productos, en envase de - más de medio litro hasta 3 litros de su contenido: precinta de 4 pts.

- Epígrafe 12º.- Las demás bebidas alcohólicas cuya graduación sea superior a 34 grados centesimales, en envases de hasta medio litro de contenido: precinta de 4 pts.
- Epígrafe 13º.- Los mismos anteriores en envase de más de medio litro hasta tres litros de contenido: precinta de 8 pts.
- Epígrafe 14º.- Las bebidas alcohólicas en envase de hasta un decílitro: precinta de 0,50 pts.

El Impuesto se devenga del modo siguiente:

- en el gravamen sobre la fabricación de aguardientes y alcoholes, en el momento de la obtención de estos productos.
- en la elaboración, embotellado y circulación de bebidas alcohólicas, cuando tenga lugar la salida de fábrica o planta embotelladora, para cualquier destino, de los respectivos productos.

B) Impuesto de compensación de precios de alcoholes industriales;

Está sujeta a este Impuesto la venta para uso de boca de los alcoholes industriales nacionales o de importación que, por autorización de los organismos oficiales competentes, se destinen al mercado libre de los alcoholes vínicos (art. 33 del RF).

Son contribuyentes los fabricantes, importadores o almacenistas que realicen las ventas citadas y el tipo aplicable, por cada litro vendido, vendrá constituido por la diferencia que exista entre el precio oficial señalado al alcohol industrial para uso general y el que se determine para la entrada de éste en el mercado libre por las órdenes reguladoras de campaña vínico-alcoholera.

El Impuesto se devenga en el momento de la salida de fábrica o almacén de los alcoholes vendidos.

C) Impuesto sobre la fabricación de azúcar:

Se halla sujeta al Impuesto la producción de azúcares de todas clases, glucosas, mieles, melazas, productos residuales de la fabricación de los anteriores, sacarina y cualquier otra sustancia que pueda sustituir al azúcar en la alimentación o - en la preparación de productos alimenticios o bebidas (art. 37 del RF).

Está exenta la producción de:

- espumas, pulpas y demás productos residuales en la fabricación del azúcar cuya riqueza, tal y como se obtiene, no sea superior a los porcentajes que reglamentariamente se determinen.
- las melazas que contengan menos del 50% de azúcar cristalizable, así como las pulpas, espumas y demás residuos de la fabricación, cuando salgan de las fábricas con destino a la obtención de piensos para el ganado, al abono de las tierras o para combatir las enfermedades del olivo y de la vid, en los casos en que su utilización esté autorizada por el Ministerio de Agricultura.
- las melazas y mieles de producción nacional que se destinen a la fabricación de alcoholes y aguardientes, con la condición de que en ningún caso se satisfaga menor cuota por el alcohol producido que la correspondiente a las melazas y mieles empleadas en su elaboración.

Son contribuyentes del Impuesto:

- los fabricantes de todos los productos sujetos a tributación.
- los industriales refinadores de azúcares por los productos que reciban con impuesto garantizado.

y son responsables del pago del Impuesto quienes posean, comercien o trafiquen con productos cuya producción está sujeta, - cuando no justifiquen su procedencia o empleo (art. 39 y 40 del RF).

La BI está constituida por el peso neto de la producción -

obtenida y los tipos de gravamen son los que se contienen en las Tarifas y Epígrafes siguientes (art. 42 del RF):

a) Tarifa 1ª: Producción de azúcares:

- Epígrafe 1º.- Azúcares de todas clases, excepto la glucosa, 75 pts. por cada 100 kgs.
- Epígrafe 2º.- Glucosa comercial y anhidra, 50 pts. por cada 100 kgs.
- Epígrafe 3º.- Mieles y melazas, cuando contengan más de un 50% de azúcar cristalizable, 25 pts. por cada 100 kgs.
- Epígrafe 4º.- Mieles y melazas que contengan hasta un 50% de azúcar cristalizable, y los productos residuales no exentos, 15 pts. por cada 100 kgs.

b) Tarifa 2ª: Producción de sacarina y otros edulcorantes artificiales:

- Epígrafe 5º.- Sacarina, dulcina y edulcorantes análogos: 375 pts. por kg. de peso neto.
- Epígrafe 6º.- Acido ciclohexilsulfámico, subsales (Ciclomato) y otros productos con poder edulcorante inferior al de estos, 45 pts. por kgs. de peso neto.
- Epígrafe 7º.- Las demás sustancias con poder edulcorante superior al de la sacarina, 500 pts. - por kgs. de peso neto.

El Impuesto se devenga cuando ultimada la obtención de los productos objeto del gravamen, se hallen en condiciones de pasar a los almacenes de salida, o depósitos instalados en las fábricas.

D) Impuesto sobre la fabricación de achicoria:

Está sujeta al Impuesto la elaboración de (art. 44 del RF):

- achicoria tostada o molida.
- las demás sustancias que puedan sustituir al café o té.
- los extractos de los expresados sucedáneos.

Son contribuyentes quienes elaboren o envasen estos productos y responsables las personas que incumplan las normas - del RF en orden a la manipulación y comercio de tales productos.

La BI es el peso neto de los productos obtenidos y el Impuesto se exige conforma a las siguientes Tarifas (art. 47 del RF):

- Tarifa 1ª: Achicoria tostada y molida y otros sucedáneos autorizados: 1,25 pts. kgs.
- Tarifa 2ª: Extracto de los anteriores productos: el tipo aplicable por cada kgs. de extracto será el - que resulte de multiplicar 1,35 pts. por el - coeficiente o índice de concentración del producto.

El Impuesto podrá ser satisfecho por medio de precintas cuya utilización se acomodará a lo que dispusiese en este sentido la Diputación y el devengo se produce cuando el producto elaborado quede dispuesto para su consumo.

E) Impuesto sobre la cerveza y bebidas refrescantes:

Estan sujetas al Impuesto la fabricación de cervezas y sus substitutivos y la elaboración de jarabes y bebidas refrescantes, entendiéndose que la elaboración se ha producido cuando tales - productos queden dispuestos para el consumo. Por el contrario - estan no sujetos al Impuesto los jarabes simples y las aguas minerales, así como las simplemente gaseosas con anhídrido carbónico, y gozan de exención:

- los jarabes medicinales de empleo exclusivamente terapéutico, así como los elaborados y empleados en la economía doméstica.

- las bebidas refrescantes cuyo precio de venta en origen no sea superior a 3 ptas. litro.
- las bebidas refrescantes elaboradas con frutos naturales en cafés, bares y establecimientos similares abiertos al público para consumo exclusivo de dichos locales.

Son contribuyentes:

- los fabricantes de cervezas y de las bebidas sustitutivas de éstas.
- los elaboradores de jarabes y bebidas refrescantes.

y responden del pago del Impuesto, los industriales y comerciantes que aumenten el volumen de la cerveza con posterioridad al devengo del Impuesto que se produce en el caso de la cerveza, - en el momento de la salida de los depósitos de guarda de la fábrica, mientras que el Impuesto sobre jarabes y bebidas refrescantes se produce en el momento de su venta o entrega.

La BI está constituida:

- en la producción de cerveza y sus sustitutivos, por el volumen del producto acabado.
- en la elaboración de jarabes y bebidas refrescantes, por el precio de venta en origen.

sin embargo, cuando debido a las relaciones existentes entre las personas que intervengan en la elaboración y distribución de los jarabes y bebidas refrescantes, se realicen las ventas o entregas sin contraprestación o por un precio notoriamente inferior al normal del mercado, la Administración puede proponer al contribuyente la B.I. que debe prevalecer, correspondiendo su determinación al Jurado Tributario si no hubiese conformidad (1).

El Impuesto se exige conforme a los tipos de las Tarifas siguientes (art. 55 del RF):

(1). De igual forma que hay un Jurado de Impuestos Directos existe otro Jurado Tributario de Impuestos Indirectos a los que se aplica el Reglamento aprobado por Acuerdo de la Diputación de 2 de agosto de 1974 (véase el capítulo XXIV de la presente tesis).

- Tarifa 1ª: Cerveza y sustitutivos, 150 pts. por hectólitro.
- Tarifa 2ª: Jarabes y bebidas refrescantes, 16% de su valor.
- Tarifa 3ª: Los jarabes y bebidas refrescantes elaborados con mosto de uva concentrado como único edulcorante, 8% de su valor.

F) Impuesto sobre el uso del teléfono:

Está sujeta a este Impuesto la utilización de toda clase de servicios telefónicos urbanos e interurbanos siendo contri-buyentes del mismo los usuarios del servicio telefónico.

La Compañía Telefónica Nacional de España está obligada al pago del Impuesto en calidad de sustituto del contribuyente e ingresará directamente en Tesorería de Navarra, el rendimiento del tributo, para lo cual repercutirá sobre los abonados o usuarios del servicio telefónico el importe de las cuotas del mismo (art. 58 del RF).

La BI está constituida por el importe total abonado por los usuarios en concepto de cuotas y sobretasas, incluido el alquiler por instalación de aparatos en lugares frecuentados por el público y excluidas las cantidades abonadas en concepto de instalación o traslado de aparatos, construcción de líneas de extrarradio y cualquier clase de fianzas establecidas con el carácter de reintegrables.

El tipo aplicable es del 22% y el devengo se produce en el momento de la facturación por la Compañía Telefónica Nacional de España del importe de los respectivos servicios.

5.- RECARGO SOBRE LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACION.

El art. 62 del RF establece que se exigirá un recargo sobre los hechos imponibles sujetos a los Impuestos Especiales sobre la fabricación de alcohol, azúcar, achicoria, cervezas y jarabes y bebidas refrescantes.

Los sujetos pasivos contribuyentes, así como los responsa-

bles de este recargo son los mismos que en los referidos Impuestos Especiales y lo mismo ocurre con las BI y con el devengo.

El recargo se exige conforme a los siguientes tipos (art. 65 del RF):

- aguardientes y alcoholes neutros o desnaturalizados, 8 pts. Hectólitro.
- aguardientes compuestos y licores, 20 pts. Hectólitro.
- azúcar, 6 pts. 100 Kgs.
- glucosa, 13 pts. 100 Kgs.
- melazas, 1,50 pts. 100 Kgs.
- sacarina y dulcina, 2 pts. Kgs.
- ciclomatos, 1 pts. Kgs.
- cerveza, 8 pts. Hectólitro.
- jarabes y bebidas refrescantes, 1,50% sobre su precio.
- sucedáneos del café corriente, 0,10 pts. Kgs.
- sucedáneos extractos solubles, 0,30 pts. Kgs.

6.- TASAS FISCALES.

El art. 16 del Convenio establece que las tasas reguladas actualmente por el T.R. de 1 de diciembre de 1966, será exigibles por el Estado.

A este respecto debemos decir que las tasas recogidas en dicho TR son las tasas fiscales (1) que el art. 1 de dicho cuer

(1). El art. 26.1 de la LGT define las tasas como aquellos tributos cuyo HI consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público, o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.

Aparte de esta definición legal tenemos otras de carácter doctrinal, como la de OTTO MATER, para quien la tasa es "una prestación espontánea para obtener un beneficio" ("Derecho Tributario Aleman". Editorial Depalma, 1960, pag. 263) o la de BERLIRI que define la tasa "como una prestación de dar o hacer en favor de un ente público que tiene por objeto una suma de dinero espontáneamente efectuada,

po legal la define como "aquellos tributos exigidos por el Estado, cuyo HI consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie al sujeto pasivo y cuyos rendimientos se ingresan íntegramente en el Tesoro, estando prevista su exacción en los Presupuestos Generales del Estado", definición que prácticamente coincide con la que da el art. 214 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 donde se dice que las tasas fiscales son aquellas definidas en el art. 26 de la LGT que se exigen por el Estado y cuyos rendimientos se ingresan íntegramente en el Tesoro, estando prevista su exacción en los Presupuestos Generales de aquél (1).

El TR de Tasas Fiscales de 1966, al cual alude el art. 16 del Convenio, recoge en su articulado las tasas que se consideren fiscales y que son las siguientes:

y que constituye una condición necesaria para obtener un determinado beneficio, y de la cual no se puede pedir la restitución una vez obtenido el beneficio en vista del cual se efectuó" ("Principios...." cit. pág. 303 y 304). GIANNINI, por su parte, entiende que la tasa es "una prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida en que en esta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente - que afecta de modo particular al obligado" ("Instituciones", cit. pág. 48).

- (1). Aparte de las tasas fiscales existen también las parafiscales que están definidas en el art. 1 de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958 como aquellas prestaciones pecuniarias legalmente exigibles - por la Administración del Estado, organismos autónomos, - entidades de Derecho Público o asimiladas, como contraprestación de un servicio, de la utilización del dominio público o del desarrollo de una actividad que afecte de - una manera particular al obligado.

BARRERA DE IRIMO señala cuáles son las notas características de la parafiscalidad, estableciendo las siguientes ("Revisión de la teoría de la parafiscalidad" VII Semana de Estudios de Derecho Financiero, pág. 127):

- su carácter coactivo.
- su carácter extrapresupuestario.
- la afectación de su producto a un fin concreto.
- su carácter orgánico.
- su gestión por servicios distintos a los financieros.
- su posibilidad de disposición por los organismos beneficiados.

- el Cánón de superficie de minas (título II, capítulo I del TR).
- tasa por expedición de títulos o credenciales a funcionarios o empleados públicos (capítulo II).
- tasa por expedición de títulos académicos y profesionales (capítulo III).
- tasa por actuaciones y servicios en materia de propiedad industrial, navegación marítima y aérea y registro de especialidades farmacéuticas (capítulo IV).
- tasa por diligenciado de libros (capítulo V).
- tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias (capítulo VI).
- tasas fiscales especiales (título III).

Estas tasas corresponden, pues, a la Administración del Estado, salvo las dos excepciones siguientes que recoge el art. - 16 del Convenio:

- a) la tasa por "expedición de títulos o credenciales a funcionarios o empleados públicos" que se exigirá por la Diputación cuando se trate de funcionarios o empleados nombrados por ella o por las Corporaciones Locales de Navarra.
- b) la tasa fiscal que grava la celebración de apuestas, que también se exigirá por la Diputación, cuando las apuestas se realicen dentro del territorio navarro.

7.- CANON DE COMPENSACION DE PRECIOS DE PAPEL PRENSA.

Según el art. 17 del Convenio el cánón de compensación de precios de papel prensa será exigido por la Diputación cuando se trate de fábricas situadas en Navarra. Este tributo sería, - pués, exigido por la Diputación Foral, mientras el mismo subsistiese y aplicándose por aquella las normas que para el cánón en cuestión estuviesen vigentes en territorio común.

Sin embargo, el Decreto 2081/1971, de 28 de julio (BOE. de 18 de septiembre de 1971) dispuso la suspensión escalonada del

Impuesto de Compensación de precios de papel prensa de fabri
cación nacional, que quedaría suprimido a partir de 1 de ener
ro de 1976, y además de ésto, el Cánon de Compensación para
el papel destinado al uso de la prensa diaria se suprimió por
Decreto 492/1971, de 25 de marzo (BOE. del 26 de marzo de -
1971).



DIPUTACION FORAL DE NAVARRA

COMPRA-VENTA DE VEHICULOS USADOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Impuesto sobre el Lujo

Nº 016942

(Sello del Registro de Entrada)

VENDEDOR

D. N. I. o N. I. F.

Ep. Lic. Fiscal - Compra-venta (1)

Razón social o primer apellido

Segundo apellido

Nombre

Domicilio: Calle o plaza

Número

Municipio

Provincia

Impuestos sobre el Lujo satisfechos:

(2) Última adquisición, fecha

(3) Última tenencia, fecha

COMPRADOR

D. N. I. o N. I. F.

Ep. Lic. Fiscal - Compra-venta (1)

Razón social o primer apellido

Segundo apellido

Nombre

Domicilio: Calle o plaza

Número

Municipio

Provincia

Firma del Comprador,

Firma del Vendedor,

CARACTERISTICAS DEL VEHICULO

Uso a que se destina

Núm. Bastidor	Núm. Matricula	Fecha Matric.	Potencia	Marca - Modelo - Tipo	Uso a que se destina
(4)	(4)	(4)	(5)	(4)	(4)

CONTROL JEFATURA DE TRAFICO

En el día de la fecha, el vehículo de referencia y que figura a nombre del vendedor, es inscrito a nombre del comprador, autorizándose su circulación para el uso indicado

Jefatura de Tráfico
(Fecha y sello)

AUTOLIQUIDACION

Fecha de transmisión (6)

Años de circulación (7)

Valor Fiscal en el primer año (8)

Porcentaje (9)

Valor Fiscal (10)

	VALOR FISCAL (10)	No sujeto a exención (11)	Base liquidable (12)	Tipo impositivo (13)	Cuota (14)
I. TRANS.				4 %	
I. LUJO				16 % / 20 %	

TOTAL A INGRESAR (15)

FORMA DE INGRESO

En metálico en Depositaria de Fondos de Navarra.

Cheque o talón n.º fecha

Banco

Banco o Caja de Ahorros.

Solicitud de exención.

Ponga una X en el sistema elegido.

Si el ingreso se efectúa en cuenta de la Diputación Foral, el Banco o Caja de Ahorros cumplimentará la siguiente Diligencia:

RECIBI la cantidad de pesetas para el pago de la presente y ABONO en la cuenta de Recaudación de la Excm. Diputación Foral de Navarra, con efectos desde esta fecha por el importe y conceptos indicados.

..... de de 197.....
(Firma del Apoderado)

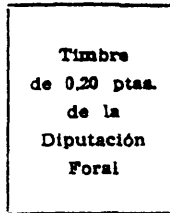
(Sello de la Entidad)



IPUTACION FORAL DE NAVARRA

DIRECCION DE HACIENDA

Impuesto Tráfico de Empresas



Trimestre	Año
.....	19.....

Núm. de Empresa

DECLARACION - LIQUIDACION DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRAFICO DE EMPRESAS

Concepto (1) Condición del Contribuyente (2)

Apellidos y nombre, o razón social

Vecindad: (municipio) Domicilio: (calle o plaza) núm.

Operaciones sometidas y clase de las mismas

(3)
Numeración
de facturas
o liquidaciones

BASE
—
Pesetas

Tipo
impositivo
%

Cuota resultante
—
Pesetas

SUJETAS

(4) Multa por retraso (advertencia al dorso)

Total sujetas

EXENTAS

Total exentas

TOTAL A INGRESAR

Don , con domicilio en
D. N. I. número , en calidad de (5) , DECLARA A LA DIPUTACION
DE NAVARRA que esta declaración-liquidación, que presenta por duplicado, corresponde en verdad a las
operaciones realizadas por la Empresa reseñada y en el trimestre de referencia.

En a de de 197

(Firma)

Mr. Jefe del Negociado de Impuesto Tráfico de Empresas de la Diputación Foral de Navarra.

Contaduría n.º
Mes de

JUSTIFICACION DEL PAGO

Ingreso directo en Depositario

Pago por giro postal

Transferencia a la cuenta de la Diputación
en la Caja de Ahorros de Navarra

Cheque o talón contra el Banco o Caja de Ahorros

Fecha	Número de la carta de pago
.....

Fecha	Estafeta	Número del giro
.....

Fecha	Transferente
.....

Fecha	Número	Librador
.....

ADVERTENCIAS

Se ruega rellenen a máquina o con letra clara todos los datos de la declaración, debiendo refundir en una sola todas las operaciones sujetas o no a tributación cuando corresponde aplicarles el mismo tipo de gravamen, deducido del Libro Registro de Facturas.

Esta declaración se presentará en el Negociado de Impuesto Tráfico de Empresas de la Diputación, dentro del mes siguiente a cada trimestre natural. El ingreso se verificará simultáneamente a la presentación de la declaración, recibiendo el contribuyente, en el acto, el duplicado que comprende el justificante del ingreso, debiendo conservar tal documento a disposición de cualquier visita inspectora. Asimismo, la declaración y el ingreso podrá remitirlos por correo, utilizando el giro postal tributario, o mediante transferencia bancaria a la cuenta de la Diputación Foral en la Caja de Ahorros de Navarra, o por cheque nominativo y cruzado a cargo de un Banco domiciliado en Pamplona.

Explicación de las llamadas:

(1) Indíquese la clase de producto fabricado, vendido, servicio realizado, ejecución de obra, etc.

(2) Fabricante, industrial, comerciante mayorista o productor de servicio.

(3) Reseñar los números de las facturas, pólizas, número de liquidación, etc., de operaciones sometidas al impuesto y según el Libro-registro reglamentario, incluidas las compras de productos naturales gravados, utilizando una línea por cada clase de operación.

(4) El retraso en la presentación de las declaraciones está sometido a sanción.

(5) Propietario, apoderado, gerente, etc.



DIPUTACIÓN FORAL
DE NAVARRA

DIRECCIÓN DE HACIENDA

Tráfico de Empresas

Timbre
provincial
de 0.20 ptas.
de la
Diputación
Foral

Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas

EJECUCIONES DE OBRA

DECLARACION DE CONTRATO DE OBRA

Datos del Contratista

Apellidos y nombre, o razón social:

Vecindad: (municipio)

Domicilio: Calle o plaza Núm. Teléfono

Número de la Empresa:

Datos del Contratante

Apellidos y nombre, o Entidad para quien se ejecuta la obra:

Vecindad: (municipio)

Domicilio: Calle o plaza Núm. Teléfono

Denominación de la obra contratada (1)

Importe total de la obra contratada:

Fecha del contrato o adjudicación:

Don con residencia
en, en calidad de (2)

declara a la Diputación Foral de Navarra, que esta declaración la presenta por duplicado y corresponde en verdad a los datos del Contrato, cuya liquidación correspondiente al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, se practicará TRIMESTRALMENTE, previa presentación de la «Declaración-liquidación».

En a de de 197

(Firma)

Sr. Jefe del Negociado de Tráfico de Empresas de la Excm. Diputación Foral.

(1) Denominación dada por el constructor a la obra; número de unidades y clase de obra (viviendas, naves industriales, etc.) y emplazamiento o lugar de ejecución.

(2) Propietario, Gerente, Administrador, Contratista, Apoderado, etc.

NOTA.—Si la obra que se declara son viviendas acogidas a Beneficios tributarios de esta Diputación Foral, deberán remitir fotocopia del Acuerdo de cesión (provisional en principio y definitiva en su día), y desglose de valores de viviendas y locales comerciales. Si son viviendas subvencionadas por el Estado, se remitirá fotocopia de la Cédula de Calificación (provisional en principio, y definitiva en su día).



DIPUTACION FORAL DE NAVARRA

DIRECCION DE HACIENDA

Tráfico de Empresas

MODELO ESPECIAL PARA LIQUIDACION
DEL IMPUESTO SOBRE OBRAS PUBLICAS

Declaración-liquidación n.º de 197

DECLARACION-LIQUIDACION DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRAFICO DE EMPRESAS

Concepto: Ejecución de obra pública

1—Datos del contratista que hace la declaración

Apellidos y nombre o razón social:
Vecindad: (municipio)
Domicilio: (calle o plaza) núm. Teléfono
Número de la Empresa

2—Corporación, Organismo de la Administración, Organismo Autónomo o Servicio administrativo para quien se ejecuta la obra

Lugar donde se ejecuta:
Fecha de adjudicación:
Importe de la adjudicación:
Clase de obra:

3—Certificación de obra, factura o documento presentado para el cobro de la obra realizada

Fecha de la certificación o documento:
Número de orden de la liquidación, si se trata de liquidación parcial:
Importe de la obra certificada y presentada al cobro:

4—Base del Impuesto (1)

Tipo impositivo: (2)
CUOTA:

El contratista que presente esta declaración-liquidación, por triplicado, hace constar que corresponde exactamente a la certificación de obra, factura o documento referido.

Pamplona, a de de 197
(Firma)

Sr. Jefe del Negociado de «Impuesto Tráfico de Empresas».—Diputación Foral de Navarra.

JUSTIFICACION DEL PAGO

Ingreso directo en Depositaria: Fecha: Cuota ingresada: pesetas.

Número de la carta de pago:

El Jefe del Negociado.

(1) La base del Impuesto estará constituida por el importe de la certificación.

(2) Teniendo en cuenta que en la contratación administrativa, después de las disposiciones del Estado y la Diputación que así lo establecieron, el importe del Impuesto se incluye en el precio de la contrata, al objeto de excluir a éste de la base, se aplicará el tipo impositivo corregido del 2,629 por ciento.



Concepto: BANCA

Timbre
provincial
0,20 Ptas.

EMPRESA	Razón social o denominación		
	Domicilio		
	Residencia: Municipio		Provincia
	Teléfono		Número de Empresa

Trimestre	Año

OPERACIONES SUJETAS				Impuesto	CUOTAS
Cuentas de crédito y préstamo	Número	ESCALA			
		Hasta	1.500	Ptas.	3,—
		De	1.500,01 a	3.000 »	6,—
		De	3.000,01 a	5.000 »	10,—
		De	5.000,01 a	7.500 »	15,—
		De	7.500,01 a	15.000 »	30,—
		De	15.000,01 a	30.000 »	60,—
		De	30.000,01 a	60.000 »	120,—
		De	60.000,01 a	100.000 »	200,—
		De	100.000,01 a	150.000 »	300,—
		De	150.000,01 a	300.000 »	600,—
		De	300.000,01 a	500.000 »	1.000,—
		De	500.000,01 a	1.000.000 »	2.000,—
		De	1.000.000,01 a	1.500.000 »	3.000,—
		De	1.500.000,01 a	2.500.000 »	5.000,—
	Por lo que exceda de 2.500.000 Ptas.			2‰ ó fracción	
Otras operaciones				Recargo 50 %	
TOTAL A INGRESAR					

Don _____, con domicilio en _____
D. N. I. número _____, en calidad de _____ **DECLARA A LA DIPUTACION DE NAVARRA** que esta declaración-liquidación, que presenta por duplicado, corresponde en verdad a la operaciones realizadas por la Empresa reseñada y en el trimestre de referencia.

En _____, a _____ de _____ de 197_____
(FIRMA)

Sr. Jefe del Negociado de Tráfico de Empresas de la Diputación Foral de Navarra.

JUSTIFICACION DEL PAGO

Transferencia a la cuenta de la Diputación en la Caja de Ahorros de Navarra						Cheque o talón contra el Banco			
Ingreso directo en Depositaria		Pago por giro postal							
Fecha	Núm. de la carta de pago	Fecha	Estafeta	Núm. del giro	Fecha	Transferente	Fecha	Número	Librador



DECLARACION DE IMPUESTOS SOBRE EL LUJO

DIPUTACION FORAL DE NAVARRA
DIRECCION DE HACIENDA
IMPUESTOS INDIRECTOS

CONCEPTO

EMPRESA	Razón social o denominación		
	Domicilio		
	Residencia	Municipio:	Provincia:
	Teléfono	N.º de índice de sociedad o de empresa individual	

Artículo	Año	Trimestre
----------	-----	-----------

REGISTRO DE PRESENTACION

EQUIVALENCIA DE TIPOS IMPOSITIVOS		IMPORTES	TIPO APLICADO	CUOTA PARA DIPUTACION
Sin incluir el impuesto	Incluido el impuesto			
VENTAS SUJETAS	6,60 por 100 — 6,19 por 100			
	7,— por 100 — 6,54 por 100			
	7,15 por 100 — 6,67 por 100			
	7,70 por 100 — 7,15 por 100			
	10,— por 100 — 9,09 por 100			
	11,— por 100 — 9,91 por 100			
	13,— por 100 — 11,50 por 100			
	14,30 por 100 — 12,25 por 100			
	15,— por 100 — 13,04 por 100			
	16,— por 100 — 13,80 por 100			
	16,50 por 100 — 14,16 por 100			
	20,— por 100 — 16,67 por 100			
	22,— por 100 — 18,03 por 100			
	24,20 por 100 — 19,49 por 100			
	33,— por 100 — 24,81 por 100			
EXENTAS	SUMAS			
	Exportaciones			
TOTALES				
Rectificación por declaración anterior (+ ó —)				
INTEGRO				
Deducciones sobre la cuota (véase advertencia 7 al dorso)				
LIQUIDO				
Multa por retraso (véase advertencia 5 al dorso)				
TOTAL A INGRESAR				

REVISION

INSPECCION DEL TRIBUTO

DIARIO DE INGRESOS

<p>Rellénesse esta casilla si el pago se hace por giro</p> <p>Estafeta</p> <p>Fecha</p> <p>N.º del giro</p>

<p>Rellénesse esta casilla si el pago se hace por transferencia o cheque</p> <p>Banco</p> <p>Talón n.º</p> <p>Fecha</p>

Don
con domicilio
D. N. I. número expedido el por
en calidad de DECLARA A LA DIPUTACION FORAL DE NAVARRA que esta liquidación corresponde en verdad a las operaciones realizadas por la empresa reseñada y en el trimestre de referencia.

ESTADISTICA	N.º de permiso para gravar en origen...
-------------	---

En, a de de 197...
(FIRMA)

Sr. Jefe del Negociado de Impuestos Indirectos de la Excm. Diputación Foral de Navarra.

(ESTA DECLARACION SE PRESENTARA POR TRIPLICADO)

- | | |
|--|-------|
| Impuesto satisfecho a proveedores | Ptas. |
| Impuesto correspondiente a ventas declaradas exentas por la Administración, según detalle y justificantes unidos | » |
| por 100 de Premio de cobranza | » |
| Bonificación del | » |
| TOTAL A REFLEJAR EN LA LIQUIDACION | » |

RELACION DE VENTAS DECLARADAS EXENTAS POR LA ADMINISTRACION

CAPITULO XXIV

LOS JURADOS TRIBUTARIOS EN NAVARRA

1.- INTRODUCCION.

Existen en Navarra dos Jurados Tributarios: uno es el llamado Jurado Tributario de Impuestos Directos, y el otro es el Jurado Tributario de Impuestos Indirectos a los cuales se les aplica el Reglamento aprobado por Acuerdo de 2 de agosto de 1974.

Por tanto hay un Jurado Tributario para la imposición directa y otro para la indirecta, que vamos a pasar a examinar seguidamente.

2.- JURADO TRIBUTARIO DE IMPUESTOS DIRECTOS.

Este Jurado Tributario, que según el art. 1 de su RF. es un órgano administrativo (1), entiende de las cuestiones de hecho que puedan plantearse entre aquella y los contribuyentes con motivo de la aplicación de los tributos.

A) Composición:

El Jurado Tributario de Impuestos Directos tiene la siguiente constitución (art. 4 del RF):

-
- (1). Observemos como la Diputación se inclina abiertamente por la posición que entiende la naturaleza jurídica de los Jurados Tributarios como organos administrativos, y abandona cualquier otra posición como la de atribuirles a los Jurados carácter de órganos jurisdiccionales, arbitrales o periciales.

- a) un Presidente, que será un Diputado Foral designado por la Corporación.
- b) cinco Vocales representantes de los contribuyentes, designados por la Diputación Foral a propuesta de:
 - la Banca Privada.
 - la Cámara Oficial de Comercio e Industria.
 - la Cámara Sindical Agraria.
 - la Cámara Urbana de la Propiedad.
 - los Colegios Profesionales.
- c) cinco Vocales representantes de la Administración que serán:
 - el Director de Hacienda, que puede delegar en el Subdirector de Exacciones Tributarias.
 - el Subdirector de Exacciones Tributarias (1).
 - el Jefe del Negociado Gestor del Impuesto directo de - que se trate.
 - dos técnicos de la Hacienda de Navarra.
- d) un Secretario que será el Jefe del Negociado de Información Fiscal, quien tendrá voz pero no voto.

Quando el Presidente esté ausente le sustituirá el Director de Hacienda, teniendo los Vocales representantes de los contribuyentes sus respectivos suplentes, cuya designación y nombramiento se realizará de igual forma que en el caso de los titulares.

El mandato dura cinco años para los Vocales representantes de los contribuyentes no pudiendo ser propuestos para el período siguiente los que cesaren en sus cargos. El mandato de los Vocales representantes de la Administración es indefinido.

(1). Quando el Director de Hacienda delegue en el Subdirector de Exacciones Tributarias, este es sustituido por el Contador de Fondos de Navarra.

B) Competencia:

La competencia del Jurado se produce en los casos siguientes (art. 2 del RF):

- a) Cuando el sujeto pasivo haya incumplido sus obligaciones de modo que impida la aplicación del régimen de estimación directa, entendiéndose que ha ocurrido tal caso:
 - cuando no presentase la declaración dentro de los plazos reglamentarios.
 - cuando no llevase la contabilidad exigida por las disposiciones vigentes en la debida forma, así como los libros registros o contables exigidos para cada impuesto.
 - llevar los libros de Contabilidad con retraso, con omisiones de asientos, falta de comprobantes o con cualquier otra informalidad de la que pueda derivarse una ocultación o fraude del Impuesto.
 - cuando exista excusa, resistencia o negativa a los requerimientos legítimos hechos por la Inspección del Impuesto correspondiente.
 - cuando la declaración reglamentaria no se ajuste a la realidad de las operaciones, deducidas en función de los elementos que integran la actividad industrial, comercial y en general, económica.
 - cuando exista presunción fundada de que los datos contables no se ajustan a la realidad de los hechos económicos y, en general cualquier otro indicio del que pueda deducirse la posibilidad de ocultación o fraude.
- b) Cuando en el sistema de evaluación objetiva, las correspondientes Juntas de Evaluación Global no lleguen a un acuerdo sobre las bases a imputar o alguno de sus miembros recurra contra el Acuerdo adoptado.
- c) Cuando se suscite reclamación por el contribuyente contra la aplicación individual de la estimación objetiva.

- d) Cuando lo establezcan las normas de cada uno de los Impuestos Directos.

En aquellos casos en que el Jurado Tributario actúe subsidiariamente respecto al régimen de estimación objetiva, será - de su competencia (art. 3 del RF):

- determinar la B.I. cuando las Juntas constituídas a dichos efectos no llegen a un acuerdo o alguno de sus miembros recurra contra el adoptado.
- determinar los rendimientos correspondientes a actividades que no habiendo sido incluídas en los roles de la estimación objetiva fuesen posteriormente descubiertos o puestos de manifiesto por la Inspección, sin que puedan señalar - los Jurados bases inferiores a las que resulten de aplicar los módulos aprobados para la estimación objetiva.
- resolver los recursos interpuestos por aplicación indebida de las reglas de distribución y los de agravio comparativo.
- resolver los recursos de agravio absoluto, cuando no existan pruebas suficientes.

C) Procedimiento:

La intervención del Jurado debe ser siempre precedida de un acto administrativo de declaración de competencia que será dictado por el Director de Hacienda, existiendo dos casos en los cuales no se requiere tal declaración de competencia: cuando el Jurado Tributario tenga que determinar BI porque las Juntas de la estimación objetiva constituídas a tal efecto no lleguen a un acuerdo, o porque alguno de los miembros de tales Juntas recurra contra el adoptado y cuando se trate de resolver recursos de agravio comparativo.

Este acto administrativo de declaración de competencia se produce a propuesta del Negociado correspondiente o a solicitud del contribuyente, pudiendo formularlo en este último caso (art. 7 del RF):

- el contribuyente interesado, cuando trate de recurrir por

agravio comparativo o por aplicación indebida de las reglas de distribución.

- el contribuyente que lo sea por el mismo concepto tributario que otro, al que pretenda poner en evidencia respecto al cumplimiento de sus obligaciones, apoyándose en bases declaradas u ocultadas por éste.

Antes de dictarse la declaración de competencia del Jurado, se tiene que dar traslado de la petición o de la propuesta al correspondiente Negociado gestor o al contribuyente, según los casos, para que en un plazo de 15 días, aleguen lo que estimen oportuno sobre la procedencia o no de la misma. Transcurrido dicho plazo, la Dirección de Hacienda, acordará sobre la competencia en el plazo de 1 mes, debiendo ser motivada la declaración que recaiga y notificada a las partes.

Contra este acto puede recurrirse ante la Diputación Foral en el plazo del mes siguiente a la notificación formal, resolviéndose el recurso dentro de los dos meses siguientes previo informe de la Dirección de Hacienda.

El acuerdo resolutorio de la Diputación es, a su vez, recurrible ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Según establece el art. 9 del RF cuando se declara procedente la intervención del Jurado Tributario y hubiese impugnación, el Negociado gestor puede practicar de oficio liquidaciones provisionales o cautelares, no pudiendo ser la BI que se fije superior a la que el Negociado Gestor del Impuesto correspondiente fuese a proponer al Jurado, ni inferior a la media aritmética entre dicha BI y la que haya reconocido el contribuyente en sus manifestaciones, documentos o escritos aportados hasta ese momento.

Una vez firme el acto de declaración de competencia se remite al Jurado el expediente original así como cuantos antecedentes e informes considere precisos la Administración respecto de los hechos o supuestos de hecho sometidos a conocimiento del mismo. En este expediente es inexcusable:

- el informe del Negociado Gestor en relación con los hechos sometidos a conocimiento del Jurado.

- la puesta de manifiesto del expediente a los interesados - para alegaciones y pruebas en su caso, una vez emitido el anterior informe o por haberse aportado cualquier elemento de juicio desconocido por ellos.

El Jurado, con interrupción del plazo para resolver, podrá acordar inspecciones, comprobaciones y cuantas pruebas estime - pertinentes para el esclarecimiento y determinación de los hechos.

La exposición del expediente en la Secretaría del Jurado, será de 10 días, transcurridos los cuales queda abierto un nuevo plazo de 15 días para que los interesados puedan presentar las alegaciones escritas y aportar las pruebas pertinentes. Transcurrido - dicho plazo el expediente pasa a la Presidencia del Jurado, debiendo éste dictar resolución en el plazo de 3 meses, que será notificada en el de 15 días siguientes.

El Jurado se reúne previa convocatoria del Presidente a la - que acompañará el orden del día, entendiéndose que el Jurado queda válidamente constituido en primera convocatoria cuando se produzca la asistencia de la mayoría absoluta de sus componentes y - la necesaria presencia de uno de los Vocales representantes de los contribuyentes (art. 6 del RF). En segunda convocatoria basta con la asistencia de la mayoría absoluta de sus componentes. En cada sesión se tratarán solamente los asuntos que integran el orden del día, salvo que esten presentes todos los miembros del Jurado y sea previamente declarada la urgencia de otros por el voto favorable - de la mayoría.

El Jurado adoptará sus acuerdos en conciencia inspirándose en criterios de equidad, tomando tales acuerdos por mayoría absoluta de votos, decidiendo en caso de empate el voto de calidad del Presidente.

Los miembros del Jurado no pueden en ningún caso, abstenerse de votar, pero sí pueden hacer constar en acta su voto en contra y los motivos en que se funda. El Jurado mantendrá siempre en secreto el fundamento de sus decisiones y el de los votos particulares, pudiendo solamente la Diputación conocer de todo ello en trámite de alzada.

Los acuerdos figurarán en un Libro de Actas que llevará el Secretario y en el que se extenderá la correspondiente a cada sesión, siendo firmada por todos los asistentes a la misma.

D) Recursos:

Contra el fallo del Jurado puede interponerse recurso de alzada ante la Diputación Foral en el plazo de un mes, recurso que deberá ser resuelto en el plazo de 2 meses siguientes a su interposición (art. 11 del RF).

El acuerdo de la Diputación será notificado al interesado en el plazo de 10 días siguientes a la fecha de su adopción, no siendo susceptible de recurso alguno en vía administrativa ni contencioso-administrativa. A ésta última solo puede acudir en los casos siguientes (art. 12 del RF):

- cuando se hubiera incurrido en quebrantamiento o vicio de cualquiera de los trámites del procedimiento posteriores a la declaración de competencia del Jurado, que hayan producido indefensión al contribuyente.
- cuando el acuerdo se hubiese extendido a cuestiones de Derecho.
- los acuerdos que resuelvan recursos interpuestos por aplicación indebida de las reglas de distribución en las evaluaciones globales.

Respecto a los plazos, dice el art. 15 del RF que se contarán siempre a partir del día siguiente a aquel en que tuviese lugar la notificación formal del acto de que se trate. Si los plazos son de días comprenden solamente los hábiles, excluyéndose los festivos y feriados. Si fuesen de meses se contarán de fecha a fecha, a menos que el mes de vencimiento no tuviese día equivalente a aquel en que comenzó el cómputo en cuyo caso, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

Cuando el último día del plazo se inhábil, se entiende prorrogado al primer día hábil siguiente.

Si durante los plazos señalados para resolver las reclamaciones al Jurado o los recursos ante la Diputación Foral no se produ-

jese acuerdo, se entienden desestimadas tales reclamaciones y recursos en virtud del silencio administrativo (art. 13 del RF).

Contra las desestimaciones tácitas cabe interponer los recursos procedentes y en los plazos para los mismos señalados; no obstante, si antes de presentar el recurso se notificase formalmente resolución expresa, el cómputo del plazo se iniciará a partir de la misma.

Hay que tener presente y así lo hace ver el último párrafo del art. 13 del RF, que la aplicación del silencio administrativo no revela a la Administración de su obligación de resolver expresamente.

Una vez firme el acuerdo recaído en materia de estimación, ya fuese del Jurado o de la Diputación Foral, se devuelve el expediente al Negociado Gestor, para que practique la liquidación procedente, no siendo recurribles, a tenor del art. 14 del RF, - las liquidaciones tributarias practicadas en virtud de fallo firme del Jurado o de la Diputación.

3.- JURADO TRIBUTARIO DE IMPUESTOS INDIRECTOS.

Este Jurado tributario se ocupa de resolver las cuestiones de hecho que puedan plantearse entre la Administración y los contribuyentes, en relación a la aplicación de los impuestos indirectos, teniendo al igual que el Jurado Tributario de Impuestos Directos carácter de órgano administrativo (1).

Su regulación está igualmente contenida en el Reglamento - aprobado por Acuerdo de 2 de agosto de 1974 y por ser similar - al Jurado Tributario de Impuestos Directos en cuanto a procedimiento y recursos, vamos a analizar directamente su competencia dentro de cada uno de los Impuestos Indirectos, a los cuales se refiere, indicando antes cual es su composición, pues en este - punto hay algunas diferencias con el Jurado Tributario de Impuestos Directos.

(1). Así lo dice expresamente el art. 45 del RF del IGTE.

La constitución de este Jurado es la siguiente (art. 5 del RF):

- a) Un Presidente, que será un Diputado Foral designado por la Corporación.
- b) Tres Vocales representantes de la Administración que serán:
 - el Director de Hacienda.
 - el Subdirector de Exacciones Tributarias.
 - el Jefe del Negociado Gestor del Impuesto de que se trate.
- c) Tres Vocales representantes de los contribuyentes, designados por la Diputación Foral a propuesta de:
 - la Cámara Oficial de Comercio e Industria .
 - la Organización Sindical.
 - la Cámara Sindical Agraria.
- d) Un Secretario, con voz pero sin voto, que será el Jefe del Negociado de Información Fiscal.

En ausencia del Presidente le sustituye el Director de Hacienda. Este puede delegar en el Subdirector de Exacciones Tributarias en cuyo caso éste último será sustituido por el Contador de Fondos de Navarra.

El mandato de los Vocales representantes de los contribuyentes dura cinco años, no pudiendo ser propuestos para el período siguiente aquellos que cesen en sus cargos, y el mandato de los Vocales representantes de la Administración es indefinido.

A) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

En este Impuesto el Jurado es competente para determinar la BI cuando los interesados no acepten los hechos tributarios determinados por aplicación práctica de las presunciones de existencia

de transmisión lucrativa en los siguientes casos (1):

- cuando en los Registros Fiscales resultase disminución del patrimonio de una persona y simultánea o posteriormente, - pero nunca después de dos años, incremento patrimonial del cónyuge, de los descendientes o de los hijos adoptivos o - cónyuge de cualquiera de ellos.
- cuando fallecida una persona sin dejar cónyuge viudo, descendientes o hijos adoptivos, los citados Registros acusasen en el desenvolvimiento del patrimonio del causante disminuciones que, simultánea o posteriormente, pero nunca después de tres años, sean correlativas al incremento en el - patrimonio de los herederos o legatarios.
- cuando de la investigación de las altas y bajas del I.I. resultase el alta del descendiente o cónyuge por razón del - mismo negocio en el que se dió la baja del ascendiente o - del otro cónyuge.

Hasta que el Jurado dicte su resolución quedan, en todo caso, en suspenso las liquidaciones (último párrafo del art. 342, del RF del Impuesto en cuestión).

B) Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas:

La competencia del Jurado Tributario en este Impuesto se produce en los siguientes casos (2):

- cuando el sujeto pasivo haya incumplido sus obligaciones de modo que impida la aplicación del régimen de estimación directa.
- cuando en el sistema de evaluación objetiva las correspondientes Comisiones de los Convenios no lleguen a un acuerdo sobre bases o cuotas, o alguno de sus miembros recurra contra el acuerdo adoptado.
- cuando se suscite reclamación por el contribuyente contra la aplicación individual de la estimación objetiva.

(1). Véase el art. 342.2 del RF del I.T.P. y A.J.D.

(2). Véase el art. 45.2 del RF del IGTE.

Cuando actúe subsidiariamente respecto al régimen de estimación objetiva, el Jurado tiene las siguientes funciones (1):

- a) determinar las BI y las cuotas cuando las Comisiones constituídas al efecto no lleguen a un acuerdo o alguno de sus miembros recurra contra el adoptado.
- b) resolver los recursos interpuestos por aplicación indebida de las reglas de distribución y los de agravio comparativo.

El primero de los recursos se interpone contra el acuerdo - resolutorio de la reclamación por aplicación indebida de las reglas de distribución que el interesado ha interpuesto y que ha resuelto la Dirección de Hacienda. Según el art. 4, b) del Reglamento del Jurado Tributario de Impuestos Indirectos, contra el acuerdo de la Dirección de Hacienda, cabe recurso ante el Jurado en el plazo de 15 días hábiles siguientes a la notificación de dicho acuerdo.

El recurso de agravio comparativo se debe presentar en un escrito fundado dentro del plazo de un mes siguiente a la fecha de notificación del acto contra el que se recurre (art. 46 B) del RF del IGTE).

- c) resolver los recursos de agravio absoluto cuando no existan pruebas suficientes:

Cuando no existan pruebas o se estime que las practicadas son insuficientes para resolver el fondo de una reclamación, la Dirección de Hacienda, a tenor de lo establecido en los arts. 4 y 10 del Reglamento de los Jurados Tributarios, - procederá a declarar la competencia de dicho Jurado.

C) Impuesto sobre el Lujo:

Tanto el contribuyente como el responsable subsidiario de este Impuesto pueden interponer recurso ante el Jurado Tributario de Impuestos Indirectos sobre cualquier cuestión de hecho que se plantee entre la Administración y los contribuyentes con motivo de la

(1). Véase el art. 45.3 del RF del IGTE.

aplicación del Impuesto sobre el Lujo. El plazo para recurrir es de 15 días a partir de la notificación del hecho o acto que los motiva. (Art. 61 del RF del I. de L.).

En materia de Convenios el Jurado de Impuestos Indirectos - resuelve en el Impuesto sobre el Lujo los recursos de agravio comparativo y los de agravio absoluto cuando no existan pruebas suficientes.

Los recursos de agravio comparativo consisten en exponer y - justificar que la cifra asignada al recurrente es superior a la - que debiera corresponderle en comparación con la de otro u otros contribuyentes del mismo Convenio (1). Para poder interponer este recurso se requiere:

- que se opte expresamente por el recurso de agravio comparativo y se renuncie al de agravio absoluto para la misma asignación individual.
- haber ingresado previamente la totalidad de la cuota asignada al reclamante para el período de vigencia del Convenio.
- que el reclamante haya colaborado puntual y cumplidamente - siempre que hubiese sido solicitado por la Agrupación correspondiente o por la Administración en orden al Convenio.

En el caso de un recurso de agravio absoluto cuando no existan pruebas suficientes, la Dirección de Hacienda declarará la - competencia del Jurado, al igual que ocurre en el caso del recurso de agravio comparativo (arts. 4 y 10 del Reglamento del Jurado de Impuestos Indirectos).

Al igual que ocurría en el IGTE, también puede intervenir el Jurado Tributario cuando se interponga un recurso por aplicación indebida de las reglas de distribución, aunque la competencia para este recurso, en el IGTE y en el I. de L., la tiene la Dirección de Hacienda. La intervención del Jurado se produce cuando el contribuyente recurre contra el acuerdo de dicha Dirección de Hacienda.

(1). Así se expresa la Regla XI C) del Anexo que acompaña al RF del I. de L. y que trata de las reglas para aplicar el régimen de Convenios al referido Impuesto.

D) Impuestos Especiales:

El Jurado Tributario es competente en este Impuesto para determinar la B.I. (art. 6 del RF de los Impuestos Especiales):

- cuando la Inspección, en cumplimiento de su función investigadora, descubra establecimientos o actividades industriales sujetas a Imposición que no hubieran formulado la correspondiente declaración.
- cuando la Inspección, en el ejercicio de sus funciones, encuentre unos rendimientos declarados o contabilizados que, a su juicio, no se ajustan a la realidad, bien por comparación con otras empresas análogas, bien por el estudio de índices de producción de consumo específico de primeras materias, de energía o por cualquier otro índice fundado y que - hecha la invitación al contribuyente para la rectificación - de las bases tributarias no sea aceptada por el mismo la variación propuesta.
- el Jurado Tributario decidirá también cuando no medie acuerdo entre la Administración y los contribuyentes, los conflictos de hechos que puedan suscitarse en relación con la naturaleza y graduación alcohólica de los productos sujetos al Impuesto sobre la fabricación.

CAPITULO XXV

REGIMEN FISCAL DE COOPERATIVAS EN NAVARRA

Existe en Navarra un régimen fiscal para las Cooperativas - que viene regulado por el Acuerdo de 12 de diciembre de 1969, cuyo art. 1 clasifica a las Cooperativas en protegidas y no protegidas.

1.- COOPERATIVAS PROTEGIDAS.

Se consideran Cooperativas protegidas (art. 2 del Acuerdo):

a) Las Cooperativas del Campo que, para los fines propios de estas Entidades, asocien a agricultores o ganaderos, siempre que no exceda de 30.000 ptas. la riqueza imponible por la CTR y P. de las fincas o explotaciones agrícolas o ganaderas que cultive o explote cada asociado dentro del contorno geográfico a que se extiende estatutariamente la actividad cooperativa del ente social respectivo (1).

Por excepción se admite la concurrencia de otros asociados cuya riqueza imponible sea superior a la indicada, siempre que el número de éstos no exceda del 5% del total de los de la Cooperativa, y siempre, además que la riqueza imponible de los mismos no sume en su conjunto más del 25% del total correspondiente a las fin-

(1). A estos efectos de aplicar dicho límite, hay que tener presente que cuando formen parte de estas Entidades otras Cooperativas o Grupos Sindicales de Colonización o socios de unas u otras, constituidas para la explotación comunitaria de fincas o ganaderías, la riqueza imponible de éstas se imputará a cada uno de los asociados que las integra, en la medida que legalmente les corresponda.

cas o explotaciones ganaderas de los asociados (1).

b) Las Cooperativas de Producción industrial, integradas por trabajadores que actúen por sí mismos con su trabajo personal, de carácter preponderantemente manual, en el proceso productivo a que dediquen su actividad.

Excepcionalmente puede admitirse la concurrencia de socios que desempeñen funciones de carácter administrativo o que exijan título de grado medio o superior, expedido o reconocido oficialmente por el Estado, siempre que el número de éstos no exceda del 10% del total de los Cooperativistas.

c) Las Cooperativas de Artesanía, constituídas por pequeños artesanos teniendo tal consideración los productores independientes en posesión de la Carta de Artesano, que trabajen auxiliados únicamente por familiares que vivan bajo el mismo techo, y a lo más, con cinco asalariados extraños.

d) Las Cooperativas de Consumo, formadas indistintamente por trabajadores, empleados y funcionarios, que tengan por objeto procurar artículos alimenticios y de uso y vestido corrientes para las necesidades de los socios y sus familiares, quedando comprendidos en este concepto los que tengan por finalidad procurar el transporte colectivo desde sus domicilios a los puntos de trabajo del personal trabajador.

e) Las Cooperativas de Estudiantes o Escolares que tengan por finalidad procurar a sus socios libros, material escolar y artículos de uso y consumo corrientes, y también las que tengan por finalidad procurar a los estudiantes o escolares el transporte colectivo desde sus domicilios a los centros docentes.

f) Las Cooperativas de Viviendas que tengan por único objeto la construcción de viviendas de carácter económico para uso exclusivo de los cooperativistas y sus familias (2).

(1). La Diputación puede modificar dicha cifra cuando las alteraciones de la riqueza imponible lo hiciesen aconsejable.

(2). Estos beneficios absorben a los que corresponde a "Viviendas de Protección Oficial".

A estos efectos tendrán la consideración de económicas las viviendas de superficie construida inferior a 80 metros cuadrados útiles, cuyo coste de ejecución material no exceda de multiplicar el coeficiente 1,4 por el módulo que tuviera señalado el Ministerio de la Vivienda en cada momento, respecto a las Viviendas de Protección Oficial.

Para "uso exclusivo" se entenderá la utilización de la vivienda como domicilio habitual y permanente del asociado y de su familia.

Estas Cooperativas no pierden la condición de protegidas - cuando construyan servicios complementarios y obras de urbanización dentro de los límites autorizados por la legislación sobre V.P.O. sin perjuicio de que los rendimientos de cualquier clase que pudieran proceder de dichos bienes tributen.

g) Las Cooperativas de Crédito Agrícola y las de otra clase de crédito que se constituyan al servicio financiero de las antes mencionadas o de sus Uniones, siempre que unas y otras cumplan lo establecido sobre actuación, control e inspección de estas entidades.

h) Las Uniones de Cooperativas territoriales o nacionales constituidas con carácter obligatorio y por imperativo legal para encuadrar el movimiento cooperativo en sus diferentes ramas y siempre que se limiten al cumplimiento de los fines que les atribuyen las Leyes y Reglamentos.

A) Tratamiento fiscal de las Cooperativas protegidas:

Las Cooperativas protegidas gozan de las siguientes exencio-nes y bonificaciones:

a) Impuesto sobre las Rentas del Capital:

Están exentas:

- las participaciones de los socios en los resultados de las operaciones de la Cooperativa obtenidos en la realización de sus fines Cooperativos, siempre que la norma de reparto, siendo distinta de su participación en el - capital social, sea proporcional a los suministros, en-

tregas de productos, servicios o actividades realizadas por el socio con su Cooperativa.

- los intereses percibidos de sus socios por los préstamos u operaciones que estén amparadas en los fines sociales y estatutarios de la Cooperativa.
- los intereses que las Cooperativas de Crédito, así como las Secciones de Crédito de las Cooperativas del Campo, satisfagan a los titulares de imposiciones en cuenta corriente o libretas de ahorro, siempre que correspondan a operaciones regulares de la entidad, ajustadas a sus Estatutos sociales y no excedan en su cuantía, cualquiera que fuese la denominación por los abonos efectuados de los límites máximos establecidos legalmente y que, además, se cumplan las normas vigentes reguladoras del Crédito (1).

b) Impuesto Industrial:

En este Impuesto existe una bonificación permanente del 95% de las cuotas de L.F.

c) Impuesto General sobre la Renta de Sociedades:

En este Impuesto hay una exención total por un período de 10 años, a contar de la fecha de iniciación de un ejercicio completo después de aquel en que haya adquirido firma su inscripción en el Ministerio de Trabajo, y una bonificación del 50%, de carácter permanente, una vez transcurra el plazo de exención.

Sin embargo, esta exención, y la posterior bonificación, no alcanza a los beneficios procedentes de plusvalías en la enajenación de los elementos del Activo o de los obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines concretos de la Cooperativa, aunque no determinen la pérdida de la condición de protegidas y sin perjuicio de poder gozar de las ventajas fiscales concedidas a las Sociedades sobre inver

(1). La exención no alcanza a los intereses de cédulas, obligaciones, bonos u otros títulos emitidos por las Cooperativas protegidas.

siones de sus beneficios y plusvalías (1).

Para la aplicación de la bonificación del 50%, han de tenerse en cuenta las reglas siguientes:

- tratándose de Cooperativas que entre sus operaciones realicen actividades de producción o de transformación de productos, tendrá siempre la consideración de gasto, en la parte inherente a las mismas y como parte integrante del coste de los diversos productos o mercancías, el importe de las prestaciones y suministros de los asociados calculados en su valor corriente, y cuando tales productos o mercancías fuesen satisfechas o compensados a los socios total o parcialmente, por cualquier procedimiento, también los suministros y prestaciones a los asociados se estimaran por su valor corriente (2).
- también tendrán la consideración de gastos deducibles los intereses abonados a los socios por las aportaciones realizadas a las respectivas Cooperativas (3) siempre que el tipo de interés no exceda del normal del dinero.
- de la BI, se deducirán las cantidades que sean efectivamente invertidas en los fines del Fondo de Obras Sociales, cuya aplicación haya sido aprobada por organismo competente.

d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

En este Impuesto se produce una exención total para los actos de constitución, unión, modificación o disolución,

-
- (1). Las participaciones de los socios en estos resultados, tributan por el I.R. de C.
 - (2). Se entiende como valor corriente, en el caso de suministros, el precio medio del mercado según las distintas clases y percepciones. En cuanto a las percepciones de los asociados trabajadores, se entiende por valor corriente las cantidades que efectivamente fuesen satisfechas hasta el límite del 200% de las retribuciones que normalmente satisfagan las Empresas de la misma actividad laboral en la zona donde se halle domiciliada la Cooperativa.
 - (3). Véase el art. 11 del Reglamento de 11 de noviembre de 1943, que reglamenta la Ley de Cooperación.

entendiéndose comprendidas las adjudicaciones que al disolverse las Cooperativas se realicen a favor de sus asociados, sin perjuicio de girar en este caso la oportuna liquidación por exceso de adjudicación por el valor de los bienes adjudicados al asociado que rebase al de la cuota a que tenga derecho.

También hay una exención total para los actos y contratos mediante los cuales lleven a cabo adquisiciones de bienes inmuebles o derechos, para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre las Cooperativas la obligación de satisfacer el Impuesto.

e) Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas:

Estan exentas del IGTE las ventas, transmisiones, entregas, arrendamientos, ejecuciones de obras y servicios que celebren las Cooperativas protegidas entre sí o con sus miembros, no alcanzando la exención a las operaciones celebradas con personas que no sean miembros de las Cooperativas, ni tampoco a las exportaciones e importaciones.

B) Aplicación de los beneficios fiscales:

Tal y como señale el art. 6 del Acuerdo de 12 de diciembre de 1969, las Cooperativas protegidas disfrutan automáticamente de las exenciones y bonificaciones que les corresponden, sin necesidad de resolución ni declaración administrativa.

Ello no obstante, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el reconocimiento de las exenciones cuando fuesen procedentes, se hará por el Negociado Gestor del Impuesto u Oficinas Liquidadoras ante las que se hubiesen presentado los correspondientes documentos.

C) Pérdida de los beneficios fiscales:

Las causas que originan la pérdida de los beneficios fiscales de que gozan las Cooperativas protegidas pueden ser comunes a todas ellas o especiales según las diferentes clases de Cooperativas.

Las causas comunes o generales son las siguientes (art. 8 - del Acuerdo):

- cuando las percepciones de los socios no sean proporcionales a los suministros, entregas de productos, servicios o actividades realizadas por el socio con su Cooperativa (1).
- cuando las operaciones sociales fuesen financiadas, en concepto de socio capitalista, por personas naturales o jurídicas extrañas a la Cooperativa, mediante aportaciones o entregas de instalaciones, cesión de negocios o ayuda económica - de cualquier clase.

Como causas específicas o especiales de pérdida de los beneficios fiscales tenemos los siguientes casos (art. 9 del Acuerdo):

a) Para las Cooperativas del Campo:

Cuando adquieran materias o productos pertenecientes a - personas extrañas a la Cooperativa, para cederlos a terceros, con o sin transformación, y cuando los productos agrícolas o ganaderos aportados por los socios sean objeto, antes de su venta, de algún proceso industrial.

A estos efectos, no se entiende como proceso industrial - la realización de las operaciones sucesivas para conservar y preparar los productos agrícolas o ganaderos en su estado natural, y aquellos otros que solo impliquen una transformación primaria de los mismos.

El empleo de ingredientes o la adición de sustancias que - no sean necesarias o convenientes para la conservación de los productos agrícolas o ganaderos, o para la obtención o elaboración de los resultantes de su transformación primaria, motiva la pérdida de la protección fiscal.

Por el contrario, no es causa que origine dicha pérdida el envasado para su venta en el mercado de los productos naturales agrícolas o ganaderos, o el de los resultantes de su - transformación primaria, aun cuando no fuese a granel, sino con marca diferente, siempre que no se demuestre que su ven-

(1). Se exceptúan los intereses satisfechos a los socios por las aportaciones al capital social o préstamos efectuados a la Entidad.

ta constituye un negocio secundario y ajeno a los fines proprios de la Cooperativa, porque si tal cosa llega a demos--trarse se pierde la protección fiscal.

b) Para las Cooperativas de Producción Industrial:

Cuando se sirvan del trabajo de personas extrañas salvo - que éstas desempeñen una función administrativa o técnica y su número no exceda del 5% del total de asalariados y cuando las percepciones de la mayoría de los asociados excedan del 200% de las retribuciones que normalmente sean satisfechas en la zona donde se halle domiciliada la Cooperativa y correspondiente a su actividad laboral.

c) Para las Cooperativas de Consumo:

Cuando vendan o presten servicios a personas que no sean asociadas o familiares que con ellas convivan.

d) Para las Cooperativas de Viviendas:

Cuando resulte vulnerada la finalidad que persiguen o se transfieran a sus socios las viviendas construídas, por actos INTER VIVOS, antes de transcurrir cinco años a partir de la fecha de concesión de la cédula de habitabilidad o - documento que legalmente la sustituya.

e) Para las Cooperativas de Crédito:

Cuando realicen operaciones activas con personas o entidades extrañas a las Cooperativas que sirvan o a sus aso--ciados, y cuando los intereses abonados a sus impositores excedan de los máximos determinados con carácter general.

De igual modo, también perderán su condición de protegidas cuando incumplan las normas dictadas sobre actuación, control e inspección de dichas entidades.

Cuando alguna Cooperativa protegida incida en cualquiera de estas causas enumeradas, perderá la protección fiscal solamente en el ejercicio económico en que tales causas se produzcan, y lo mismo ocurrirá cuando se incumplan por las Cooperativas las obli

gaciones formales impuestas en relación con los libros de Contabilidad (1) y cuando cometan infracciones tributarias de defraudación.

La pérdida de la calificación de "protegida" por alguno de los motivos anteriores que se produzca dos veces en un período de cinco años y por el mismo Impuesto lleva aparejada la pérdida definitiva de los beneficios fiscales.

2.- COOPERATIVAS NO PROTEGIDAS.

Las Cooperativas no protegidas quedan sujetas al régimen tributario normal y son las siguientes (art. 11 del Acuerdo):

- las que no han sido enumeradas al citar las Cooperativas protegidas (véase el apartado 1 del presente capítulo).
- las que incidan en alguna de las causas que originan la pérdida de los beneficios fiscales.
- las que incumplan sus obligaciones formales de carácter contable o cometan infracciones de defraudación tributaria.
- las que sean declaradas no protegidas por la Diputación, - constituidas para fines distintos de los que caracterizan tales entidades.

Veamos qué consecuencias tiene en este tipo de Cooperativas la aplicación del IGRS y del I.R. de C.

A) Impuesto sobre las Rentas del Capital:

No se consideran dividendos las cantidades reconocidas por las Cooperativas a sus asociados por "retornos cooperativos" u otro concepto de naturaleza análoga, en cuanto sean proporcionales a los suministros o entregas de productos, servicios o actividades realizadas por el socio con su Cooperativa, siempre y cuando tales cantidades formen parte del precio de los diversos productos, mercancías o servicios, determinados a los valores corrientes.

(1). Véase el art. 8 del Reglamento de 11 de noviembre de 1943.

Contrariamente, se consideran siempre dividendos las cantidades reconocidas por las Cooperativas a sus asociados por "retornos cooperativos" u otro concepto cualquiera, en la parte que exceda del precio de los diversos productos, mercancías o servicios, determinados a los valores corrientes, así como la participación en los beneficios que, en cualquier modo, se imputen a los asociados, procedentes de plusvalías obtenidas en la enajenación de elementos del Activo o de rendimientos de otras fuentes productoras de ingresos ajenos a los fines concretos de la Cooperativa.

Tratándose de Cooperativas de producción industrial se consideran dividendos, y por lo tanto no se gravan por el IRTP, las percepciones de los asociados bajo cualquier denominación, en la parte que excedan de las retribuciones que normalmente sean satisfechas en la zona donde se halle domiciliada la Cooperativa y correspondiente a su actividad laboral.

B) Impuesto General sobre la Renta de Sociedades:

Por regla general tendrán la consideración de gasto, como parte integrante del coste de los diversos productos, mercancías o servicios, el importe de las prestaciones o suministros de los asociados calculados en su valor corriente y teniendo en cuenta que cuando tales productos, mercancías o servicios sean satisfechos o compensados a los socios, total o parcialmente por cualquier procedimiento, también los suministros y prestaciones a los asociados se estimaran por su valor corriente (1).

Igualmente se consideran gastos los intereses abonados a los socios por las aportaciones realizadas a las respectivas Cooperativas y siempre que el tipo de interés no exceda del normal del dinero (2).

(1). En este caso, se entiende por valor corriente, en cuanto a los suministros, el precio medio de mercado según las distintas clases y calidades y en cuanto a las prestaciones, las retribuciones que normalmente sean satisfechas en la zona donde se halle domiciliada la Cooperativa, en razón de igual actividad laboral.

(2). Véase el art. 11 del Reglamento de 11 de noviembre de 1943.

De la BI del Impuesto son deducibles las cantidades que efectivamente se inviertan en los fines del Fondo de Obras Sociales, cuya aplicación halla sido debidamente autorizada.

3.- REGISTRO FISCAL DE COOPERATIVAS.

Todas las Cooperativas, tanto si estan protegidas como si no, que se domicilien en Navarra deben poner en conocimiento de la Dirección de Hacienda el hecho de su constitución, dentro de los tres meses siguientes al de su inscripción en el Ministerio de Trabajo, acompañando copia de los Estatutos y de la Orden de su aprobación por dicho Ministerio.

Igualmente, deben también comunicarse a la Dirección de Hacienda las extinciones que de las Cooperativas se produzcan, dentro del plazo de los 30 días siguientes a la fecha en que se hubiese adoptado el acuerdo de extinción.

Todas las Cooperativas, y por tanto, se entienden las protegidas como las que no lo estan, tienen obligación de formular en los plazos reglamentarios las declaraciones o declaraciones-liquidaciones de los tributos que les afecten, haciendo constar, cuando proceda, su condición de protegidas en tales documentos, salvo en el caso del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (1). Los Negociados Gestores se abstendrán de practicar liquidación alguna en el caso de exención y remitirán la documentación pertinente a la Inspección para su comprobación, quién examinará las características y circunstancias justificadas de la exención, dando a la actuación el curso procedente (art. 15 y 16 del Acuerdo).

Las controversias que puedan surgir entre las Cooperativas y la Administración fiscal serán resueltas con arreglo al procedimiento señalado en las normas de exacción de cada tributo.

(1). Recordemos que en este Impuesto el reconocimiento de las exenciones, cuando sean procedentes, lo hace el Negociado Gestor del Impuesto u Oficina Liquidadora ante los que se hubiesen presentado los correspondientes documentos (véase apartado 1 B) de este capítulo).

ABREVIATURAS QUE SE HAN UTILIZADO

A.J.D.	:	Actos Jurídicos Documentados.
A.M.	:	Arbitrio Municipal.
A.P.	:	Arbitrio Provincial.
B.I.	:	Base Imponible.
B.L.	:	Base Liquidable.
C.F.	:	Cuota fija.(o capital fiscal).
C.F.M.	:	Capital Fiscal Medio.
C.F.R.	:	Capital Fiscal Reducido.
C.M.	:	Cuota Mínima.
C.P.	:	Cuota Proporcional.
C.T.	:	Cuota tributaria.
C.T.R. y P.	:	Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.
C.T.U.	:	Contribución Territorial Urbana.
D.G.I.	:	Dirección General de Impuestos.
D.T.	:	Deuda tributaria.
E.F.E.	:	Economía Financiera Española.
E.G.	:	Evaluación Global.
F.N.	:	Familia Numerosa.
F.P.I.	:	Fondo Previsión Inversiones.
G.E.	:	Gravamen Especial.
H.I.	:	Hecho imponible.
H.P.E.	:	Hacienda Pública Española.

I.G.R.P.F.	:	Impuesto General Renta Personas Físicas.
I.G.R.S.	:	Impuesto General Renta de Sociedades.
I.G.T.E.	:	Impuesto General Tráfico de Empresas.
I.G.T.P.	:	Impuesto General Transmisiones Patrimoniales.
I.I.	:	Impuesto Industrial.
I. de L.	:	Impuesto de Lujo.
I.R. de C.	:	Impuesto Rentas de Capital.
I.R.T.P.	:	Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.
I. de S.	:	Impuesto de Sucesiones.
L.F.	:	Licencia Fiscal.
L.G.T.	:	Ley General Tributaria.
L.M.	:	Límite Máximo.
L.R.S.T.	:	Ley de Reforma del Sistema Tributario.
P.F.A.	:	Patrimonio Familiar Agrícola.
P.F.M.	:	Patrimonio Familiar Mobiliario.
P.R.	:	Premio de retención.
R.	:	Reglamento.
R.C.	:	Renta Catastral.
R.D.F.H.P.	:	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.
R. de C.	:	Rentas de Capital.
R.E.D.F.	:	Revista Española de Derecho Financiero.
R.F.	:	Reglamento Foral.
R.I.E.	:	Reserva para Inversiones de Exportación.
S.P.	:	Sujeto Pasivo.
S.S.	:	Seguridad Social.
T.E.A.C.	:	Tribunal Económico Administrativo Central.
T.E.A.P.	:	Tribunal Económico Administrativo Provincial.
T.R.	:	Texto Refundido.
T.S.	:	Tribunal Supremo.

V.C. : Valor catastral.
V.P.O. : Viviendas de Protección Oficial.

J U R I S P R U D E N C I A

Sentencia del T.S. de 16 de junio de 1930 (Aranzadi, número marginal 2.913, 2.914).

Sentencia del T.S. de 28 de octubre de 1931 (Aranzadi, número marginal 3.565).

Sentencia del T.S. de 25 de noviembre de 1931 (Aranzadi, número - marginal 3.615).

Sentencia del T.S. de 13 de marzo de 1936 (Aranzadi, número marginal 644).

Sentencia del T.S. de 11 de enero de 1951 (Aranzadi, número marginal 187).

Sentencia del T.S. de 3 de diciembre de 1954 (Aranzadi, número - marginal 2.921).

Sentencia del T.S. de 4 de noviembre de 1960 (Aranzadi, número - marginal 3.376).

Sentencia del T.S. de 12 de diciembre de 1961 (Aranzadi, número - marginal 4.047).

Sentencia del T.S. de 13 de diciembre de 1962 (Aranzadi, número - marginal 4.696).

Sentencia del T.S. de 22 de diciembre de 1962 (Aranzadi, número - marginal 4.727).

Sentencia del T.S. de 4 de febrero de 1967 (Aranzadi, número marginal 355).

Sentencia del T.S. de 26 de octubre de 1967 (Aranzadi, número marginal 3.499).

Sentencia del T.S. de 30 de octubre de 1967 (Aranzadi, número marginal 3.503).

Sentencia del T.S. de 28 de diciembre de 1971 (Aranzadi, número marginal 5.246).

Sentencia del T.S. de 24 de enero de 1972 (Aranzadi, número marginal 276).

Sentencia del T.S. de 17 de febrero de 1972 (Aranzadi, número - marginal 880).

Sentencia del T.S. de 18 de marzo de 1974 (Aranzadi, número marginal 1.326).

Sentencia del T.S. de 22 de octubre de 1974 (Aranzadi, número - marginal 3.943).

Sentencia del T.S. de 5 de noviembre de 1974 (Aranzadi, número marginal 4.634).

Sentencia del T.S. de 12 de noviembre de 1974 (Aranzadi, número marginal 4.452).

Sentencia del T.S. de 25 de noviembre de 1974 (Aranzadi, número marginal 4.565).

B I B L I O G R A F I A

- ABASCAL GARAYOA, Angel: "Los orígenes de la población actual de Pamplona". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.
- ABELLA y GARCIA DE EULATE, Alfonso María: "El Estatuto Municipal y sus Reglamentos". Revista: El Consultor de los Ayuntamientos. Vitoria, 1955.
- "El Organismo Jurídico-Administrativo de Alava". Revista: El Consultor de los Ayuntamientos. Vitoria, 1955.
- "Haciendas Locales. Especialidades del Régimen Foral de Alava". Revista: El Consultor de los Ayuntamientos. Vitoria, 1955.
- "La adaptación a la Ley de Procedimiento Administrativo - del que regula el de las Corporaciones Locales". Servicio Informativo Municipal. Vitoria, 1959.
- "Las otras especialidades forales de Alava". Vitoria, 1957.
- "Régimen Local". Revista el Consultor de los Ayuntamientos, 1957.
- AIZPUN SANTAFAE, Rafael: "Naturaleza jurídica de las leyes forales de Navarra". Pamplona, 1952.
- AIZPUN TUERO, Jesús: "Dictamen sobre la vecindad o condición civil navarra de las personas jurídicas", 6 de junio de 1969.
- AIZPUN TUERO, Rafael: "Curso de Derecho Foral Navarro, Tomo II (Derecho Público)". Pamplona, 1959.
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César: "El sistema fiscal en España". Biblioteca Universitaria Guadiana. Madrid, 1974.
- "Infracciones y Sanciones tributarias" R.D.F.H.P. núm. 54. junio de 1964.
- "Introducción al sistema impositivo español". Guadiana de - Publicaciones. Madrid, 1969.
- "La prueba en Derecho Fiscal". Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1958.

ALDEA EGUILAZ, Raimundo: "El plazo para recurrir en alzada contra las derogaciones tácitas. Un caso práctico de Derecho Municipal navarro". Pamplona, 1947.

"Los Derechos de Navarra". Institución Príncipe de Viana, Pamplona, 1972.

ALONSO, José: "Comentario a la Ley paccionada de 1841". Revista - Príncipe de Viana, núm. IV.

"Recopilación y comentarios a los Fueros y leyes del antiguo Reino de Navarra". Editorial Aranzadi, Pamplona, 1964.

ALONSO MARTINEZ: "El Código Civil en sus relaciones con las legislaciones forales". Editorial Plus Ultra, Madrid, 1947.

ALLER, César: "Comentarios al Reglamento General de Recaudación". Ministerio de Hacienda, Madrid, 1972.

ALLORIO, E.: "Diritto processuale tributario". Uted. Milan, 1962.

ALTABELLA GARCIA, Pedro P: "El catolicismo de los nacionalistas vascos". Madrid, 1939.

ALVAREZ ROMERO, Ignacio: "El servicio de coches-cama y el Impuesto sobre el Lujo" en Crónica Tributaria, núm. 9. Madrid, 1974.

ALVARO, Aniceto de: "Noticia descriptiva de las rentas, contribuciones y ramos de que se compone la Hacienda Nacional, con un estado de sus valores, gastos y cargas" en El Castellano, Madrid 1836.

AMOROS RICA, Narciso: "La causa de la obligación tributaria" XII - Semana de Estudios de Derecho Financiero.

"Ley General Tributaria". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1967.

"Los Jurados Fiscales" en la Revista de Impuestos de la Hacienda Pública, 1950.

"Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria". R.D.F. H.P. núm. 54, Madrid, 1964.

AMOROS RICA, Narciso: "Derecho Tributario (Explicaciones)". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.

"Manual del I.G.T.E.". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967.

ANGULO LAGUNA, A.: "Derecho privado de Vizcaya". Madrid, 1903.

ARALAR, José de: "Los adversarios de la libertad vasca 1794-1829". Buenos Aires, 1944.

ARANA y GOIRI, Sabino de: "Obras completas". Buenos Aires, 1965.

ARANEGUI, Manuel de: "Síntesis de las Peculiaridades de las Entidades Locales Alavesas". Vitoria, 1958.

ARANGUREN Y SOBRADO, Francisco: "Demostración del sentido verdadero de las autoridades que se vale el Dr. D. Juan Antonio de Llorente..... y de lo que en verdad resulta de los historiadores que cita, con respecto solamente al M.N. y M.L. - Señorío de Vizcaya". 1807.

ARANZADI, Engracio de: "La nación vasca". Bilbao, 1918.

ARBELOA, Joaquín: "Los orígenes del Reino de Navarra". 3 volúmenes. San Sebastián, 1969.

ARBIZU AGUADO, Francisco Javier: "Elementos de la Historia de Navarra y su Régimen Foral". Pamplona, 1953.

ARCHIVO HISTORICO NACIONAL (Sección Estado): "Navarra Asuntos varios del Reino de Navarra. Diputación de Navarra".

ARECHAVALA IBIETA: "Historia de E.T.A." Revista Meridiano dos mil núm. 1 II época. Diciembre 1974.

AREILZA, José María: "Así los he visto". Barcelona, 1974.

"El Centenario de Sabino Arana". Revista Vizcaya núm. 24, 1965.

AREITIO Y MEDIOLEA, Darío de: "Los vascos en la historia de España". Bilbao, 1959.

"Temas históricos vascos". Bilbao, 1969.

ARCO RUETE, Luis del: "Doble imposición económica de los dividendos" en H.P.E. núms. 24-25, Madrid, 1973.

ARIAS VELASCO, José: "Apuntes sobre la naturaleza del llamado recurso de agravio comparativo". XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1965.

"Comentarios al texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974.

"El Impuesto sobre el Lujo". Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Madrid 1975.

"El recurso por aplicación indebida: a) de las reglas de distribución, b) de módulos e índices" en H.P.E. núm. 16.

"Impuesto sobre el Lujo: la determinación de la B.I. en la modalidad de devengo en origen", en Crónica Tributaria núm. 1. Madrid, 1972.

ARIAS VELASCO, J. y CARRAL LARRAURI, N.: "Manual de Procedimientos Tributarios". Ediciones Santillana, S.A. Madrid, 1968.

ARIGITA y LASA, M.: "Colección de documentos inéditos para la Historia de Navarra". Pamplona, 1900.

"Historia de la imagen y Santuario de San Miguel de Excelsis" Pamplona, 1904.

ARMENTIA MITARTE, Francisco: "Labastida. Biografía de un pueblo de la Rioja Alavesa". Vitoria, 1969.

AROCENA, Fausto de: "Guipúzcoa en la Historia". Madrid, 1964.

AROSTEGUI SANCHEZ, Julio: "El carlismo alavés y la guerra civil de 1870-1876" Vitoria, 1970.

ARRARAS, Joaquín: "Historia de la Cruzada Española" 8 volúmenes. Madrid, 1940-1943.

"Historia de la Segunda República Española" 4 volúmenes. Madrid, 1956-68.

ARREGUI GIL, José: "El Fuero Nuevo de Navarra". revista El Secretario Navarro, núm. 3.451 de 14 de marzo de 1973.

"La fidelidad viudal en el Derecho de Navarra". Editorial - Aranzadi. Pamplona, 1968.

ARRESE, Domingo de: "El País Vasco y los Contribuyentes de la Segunda República". Madrid, 1931.

ARTIÑANO y ZURICALDAY, Arístides: "El Señorío de Vizcaya, histórico y foral". Barcelona, 1885.

ARVIZU, Fernando de: "Las declaraciones INTER VIVOS en el Derecho Civil de Navarra". Editorial Aranzadi. Pamplona, 1928.

ASTORQUI, Antonio: "Introducción al Derecho Civil de Vizcaya y Alava". Editorial Aranzadi, Pamplona, 1964.

AZAOLA, José Miguel de: "Vasconia y su destino". Madrid, 1972.

BADIA LA CALLE, José: "El Concierto Económico con Alava". Editorial Aranzadi. Bilbao, 1965.

BALPARDA, Gregorio de: "Errores del nacionalismo vasco". Madrid, 1918.

"Historia Crítica de Vizcaya y de sus Fueros". 3 volúmenes
Madrid, 1924-25.

BANACLOCHE PEREZ, Julio: "Las exenciones en el I.G.T.E." Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974.

BARAIBAR Y ZUMARRAGA, Federico: "Instituto de Segunda Enseñanza de Vitoria". Año 1900, C. 39, núm. 21.

BARANDIANAN, J.M. de: "El mundo en la mente popular vasca". Editorial Auñamendi. Pamplona.

"Mitología vasca". Ediciones Minotauro.

BARD, R.P.: "The Medieval Fueros of Navarre". Tesina. Universidad de Washington, 1971.

BARRACHINA, E.: "Derecho foral español en sus relaciones con el Código Civil, la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado". 3 volúmenes. Castellón, 1911-1912.

- BARRERA DE IRIMO, Antonio: "Revisión de la teoría de la parafiscalidad" VII Semana de Estudios de Derecho Financiero.
- BARRIERE, A.: "L' influence de la croissance économique des états membres sur les problemes d'harmonisation fiscal". Anexo al Informe Neumark.
- BASANTA DE LA PEÑA, Javier: "Impuesto General sobre Sucesiones". R.D.F.H.P. núm. 65 y 66. Madrid, 1966.
- BASAS, Manuel: "La tradición de los Concierptos Económicos en la Hacienda Real Castellana", en El Diario Vasco de San Sebastian, de 3 de diciembre de 1975.
- BAYON MARINE, Ignacio: "El régimen de cifra relativa de negocios en el Concierto Económico de Alava" R.D.F.H.P. núm. 82, julio-agosto de 1969.
- BECERRO DE BENGUA, Ricardo: "El libro de Alava". Vitoria, 1887.
- BELFORTE, San Francisco: "La Guerra Civile in Spagna". 4 volúmenes Milán, 1938-39.
- BERCOVITZ, M.: "La adquisición de la vecindad civil por nacimiento en un territorio distinto al de la vecindad de origen". - Anuario de Derecho Civil. Madrid, 1970.
- BERLIRI, Antonio: "Corso Istituzionale de Diritto Tributario" Milán. Giuffré, 1965.
- "Il processo tributario amministrativo" Regio Emilia, 1940.
- "Principios de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1964.
- BERNOVILLE, G.; ETCHEVERRY, M.; VEYRIN, P. y ITHURRIAGUE, J.: "Pays Basque". Estrasburgo, 1964.
- BLANCO RAMOS, Ignacio: "Derecho Tributario (Parte General y legislación española)". Ariel. Madrid, 1973.
- BLINKHORN, R.M.: "The Carlist Movement in Spain 1931-1937" Tesis Doctoral. Universidad de Oxford, 1970.

- BLUMENSTEIN, E.: "Sistema de Diritto delle Imposte" Giuffré, Milán, 1954.
- BODINO, Juan: "De los verdaderos atributos de la soberanía" Libro I. Cap. X de "Seis Libros de la República".
- BORREGO, Ambrós: "Sucinta y verídica historia de la Hacienda de España". Madrid, 1871.
- BOUSSARD, León: "L'Irrintzina, ou le destin des Basques". Paris, 1969.
- BONET, Ramón: "Código Civil comentado con sus apéndices forales". Editorial Aguilar. Madrid, 1964.
- BREA, R. (Barón de Artagon): "Carlistas de antaño". La Bandera Regional. Barcelona, 1910.
- BUIREAU GUARRO, José: "Tributación de las entidades cooperativas. Problemas que plantea la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y demás entidades jurídicas", en Crónica Tributaria, núm. 14, Madrid, 1975.
- BURGO, Jaime Ignacio del: "Aspectos jurídicos del régimen fiscal de Navarra". H.P.E. núm. 13, 1971.
- "Bibliografía de las Guerras Carlistas y de las luchas políticas del siglo XIX". 5 volúmenes, Pamplona, 1966.
- "Ciento veinticinco años de vigencia del Pacto-Ley de 16 de agosto de 1841". Pamplona, 1966.
- "Descentralización Foral", en El Europeo de 24 de marzo de 1972.
- "El Fuero: pasado, presente y futuro". EUNSA, Pamplona, 1975.
- "El pacto foral de Navarra". Pamplona, 1966.
- "Historia del Fuero". Pamplona, 1968.
- "La Constitución Foral". Pamplona, 1971.
- "Los Fueros del País Vasco", en Gaceta Universitaria núm. 157, abril de 1972.

BURGO, Jaime Ignacio del: "Origen y fundamento del régimen foral de Navarra". Editorial Aranzadi, Pamplona, 1968.

"Posibilidades del Derecho positivo vigente para la descentralización de las provincias". Pamplona, 1968.

"Régimen fiscal de Navarra. Los Convenios Económicos". Editorial Aranzadi, Pamplona, 1972.

BURGOS, Javier de: "Anales del Reinado de D^a. Isabel II". 6 volúmenes. Madrid, 1850-1851.

CALATRAVA, Francisco: "La abolición de los fueros vasco-navarros". Madrid, 1876.

CALVO ORTEGA, Rafael: "Leyes tributarias de España". Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975.

CALVO SOTELLO, José: "Mis servicios al Estado. Seis años de gestión. Apuntes para la historia". Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1931.

CAMPION, Arturo: "Consideraciones acerca de la cuestión foral y los carlistas". Madrid, 1876.

CANGA MARGUELLES, José: "Diccionario de Hacienda con aplicación a España". Madrid, 1833-1834 y reimpresión del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1968.

"Memoria sobre el estado de la Hacienda Pública de España, que presenta a las Cortes Ordinarias de 1821". Imprenta de las Cortes. Madrid, 1821.

CARANDA, Ramón: "La Hacienda Real de Castilla". tomo II de la trilogía "Carlos V y sus Banqueros (1516-1556)". Madrid, - 1943.

CARO BAROJA, Julio: "La hora navarra del siglo XVIII". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1969.

CARO BAROJA, Julio: "Los pueblos del Norte de España". Madrid, 1943.

"Los vascos". Madrid, 1958.

"Vasconiana". Madrid, 1957.

CARO CEBRIAN, Aníbal: "Consideración sobre la Base Adicional de la Contribución Rústica" en Crónica Tributaria núm. 8, 1974.

CARRERAS Y CANDI, F.: "Geografía General del País Vasco-Navarro. Provincia de Alava". Barcelona.

CARRETERO, Felipe de: "Crítica del nacionalismo vasco". Bilbao, 1918.

CARRETERO PEREZ, Adolfo: "Derecho Financiero". Ediciones Santillana. Madrid, 1968.

CASALS COLLDECARRERA: "Doctrina foral del Tribunal Supremo". Madrid, 1952.

CASAS TORRES, José Manuel y ABASCAL GARAYOA, Angel: "Mercados geográficos y ferias de Navarra". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

CASAS TORRES, José Manuel: "La originalidad geográfica de Navarra". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

CASTRO, Federico de: "La adquisición por vecindad de la nacionalidad española". Inf. juríd. 1945.

CASTRO, José Ramón: "Carlos III el Noble, Rey de Navarra". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

CASTRO-IDOATE: "Catálogo del Archivo General de Navarra". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

CASTROMIL SANCHEZ, Fernando: "La última reforma de la adopción civil ante el Impuesto de Sucesiones" en Crónica Tributaria núm. 4. Madrid, 1973.

CATALOGOS: "Catálogo de la Biblioteca provincial del Instituto de Vitoria". Año 1911.

"Catálogo genealógico de Vizcaya". Año 1934.

"Ensayo de un Catálogo". Biblioteca de la Diputación de Vizcaya.

"Ensayo de un Catálogo (Guipúzcoa, Alava, Navarra y Vizcaya)". Biblioteca del Bascófilo.

CELAYA IBARRA, Adrian: "El Derecho Foral de Vizcaya en la actualidad". Bilbao, 1970.

"Vizcaya y su Fuero Civil". Editorial Arenzadi, Pamplona, 1965.

CENTRO DE INFORMACION CATOLICA INTERNACIONAL: "El clero y los católicos vasco-separatistas y el Movimiento Nacional". Madrid, 1940.

CERVERA TORREJON, Fernando: "La jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de SOLVE ET REPETE". En Crónica Tributaria núm. 5. Madrid, 1974.

"Un giro trascendental del Tribunal Supremo en materia de SOLVE ET REPETE". en Crónica Tributaria núm. 10. - Madrid, 1974.

CHAVIER, Antonio: "Fueros del Reino de Navarra desde su creación hasta su feliz unión con el de Castilla y recopilación de las leyes promulgadas desde dicha unión hasta 1685". Pamplona, 1686.

CIERVA, Ricardo de la: "Historia de la Guerra Civil Española". Vol. I. Madrid, 1969.

"Historia ilustrada de la Guerra Civil Española". 2 volúmenes. Barcelona, 1971.

CILLAN APALATEGUI, Antonio: "Democracia y regionalización" en El Diario Vasco, de San Sebastian el 30 de enero de 1976.

"En torno a la incorporación de Vitoria a la Hermandad de Alava" en el Boletín Sancho el Sabio núm. 15, 1971.

CILLAN APALATEGUI, Antonio: "La Foralidad Guipúzcoana". San Sebastián, 1976.

"Sociología Electoral de Guipúzcoa (1900-1936)". San Sebastián, 1976.

CLAVERIA, Carlos: "Historia del Reino de Navarra". Pamplona, 1971.

COCIVERA, B.: "Principi de Diritto Tributario". Giuffré, Milán, 1959.

COLECCIONES: "Colección de Cédulas, cartas y patentes de las provincias vascongadas". Vitoria, 1927-32.

" Colección de los Reales Decretos de S.M. para el pago de esta Deuda Nacional por la Caja de Consolidación". Vitoria, 1808.

COMELLAS, José Luis: "Los realistas en el territorio constitucional (1820-1823)". Estudio General de Navarra. Pamplona, 1958.

CONTRERAS Y LOPEZ DE AYALA, Juan de (Marqués de Lozoya) " Introducción a la biografía del Canciller Ayala". Bilbao, 1950.

CORTES DOMINGUEZ, Matías: "La declaración tributaria" R.D.F.H.P. núm. 52.

"Los sujetos de la obligación tributaria". Revista de Administración Pública, 1965.

"Naturaleza Jurídica de los Convenios y Evaluaciones Globales", citado en Hacienda y Derecho, Tomo IV.

"Ordenamiento tributario Español". Editorial Tecnos. Madrid, 1970.

COVIAN Y JUNCO: "El Derecho Civil privado de Navarra y su codificación". Madrid, 1914.

CUADERNOS: "Cuaderno de las leyes y agravios de los tres Estados del Reino de Navarra". Año 1758.

"Cuaderno de las leyes de Alava". Año 1761.

CUADERNOS: "Cuaderno de las Leyes del Reino de Navarra". Año 1819.

CUBILLO VALVERDE, Carlos: "El restablecimiento de la regularización de Balances" en Crónica Tributaria, núm. 7.

CUBILLO VALVERDE, Carlos y FERNANDEZ PEÑA, Enrique: "Regularización de Balances". Ediciones T.C.G. Madrid, 1974.

DÉLÉGATION BASQUE: "La Question Basque". Lausana, 1917.

DELGADO GOMEZ, Antonio: "Criterios de aplicación del Decreto-Ley de apoyo fiscal a la inversión empresarial" en Crónica Tributaria núm. 4. Madrid, 1973.

DICCIONARIOS: "Diccionario General de la legislación Española, civil, penal..... y Fueros de las provincias Vascongadas y Navarra". Año 1877.

DOCUMENTOS: "Actas de las sesiones celebradas por la Diputación de Guipúzcoa". Bibl. M. de H. (Signatura 2324).

"Arancel Excmo. Ayuntamiento de la ciudad de Vitoria". Año 1903.

"Discurso sobre el comercio exterior de granos de Navarra". Año 1818. Bibl. M. de M. (Signatura 1606).

"Documentos para la Historia de la Nueva Vizcaya". Biblioteca del M. de H. (Signatura 971-72).

"El señorío de Bizcaya (sic) histórico y foral". Biblioteca del M. de H. (Signatura 3617).

"Estudio sobre las constumbres vascongadas". Biblioteca del M. de H. (Signatura 2523).

"Exposición de los habitantes de Alava". Biblioteca del M. de H. (Signatura 934).

"Extractos de las Juntas Generales celebradas por la - Sociedad Bascongada (sic)....". Biblioteca del Ministerio de Hacienda (Signatura 3759).

DOCUMENTOS: "Impuesto Municipal de Plus Valía (Bilbao)". Biblioteca del M. de H. (Signatura 3726).

"La beneficencia en Navarra (1940)". Biblioteca del M. de H. (Signatura 3354).

"La nueva tributación en Vizcaya (1910)". Biblioteca - del M. de H. (Signatura 2562-63).

"Monografía de la Sociedad Altos Hornos de Vizcaya". Biblioteca del M. de H. (Signatura 1571).

"Nobleza guipuzcoana (1932)". Biblioteca del M. de H. (Signatura 2610).

DOMINGUEZ ORTIZ, Antonio: "La sociedad española en el siglo XVIII". Madrid, 1963.

"Política y Hacienda de Felipe IV". Madrid, 1960.

DONEZAR, Javier María: "La desamortización de Mendizabal en Navarra". C.S.I.C. Madrid, 1975.

DRAKE DRAKE, Ramón: "La Licencia Fiscal del Impuesto Industrial". R.D.F.H.P. núms. 65, 66 y 67. Madrid, 1966-67.

DUS, Angelo: "Teoría Generale del Diritto e dello Stato" Edizioni di Comunità, Milan, 1965.

ECHAVE-GUSTAETA, Eustaquio: "El partido carlista y los Fueros". Pamplona, 1914.

ECHEANDIA, José: "La persecución roja en el País Vasco". Barcelona, 1945.

ECHEGARAY, Bonifacio de: "La Vecindad, Relaciones que engendra en el País Vasco". 1933.

ECHEGARAY, Carmelo de: "Compendio de las Instituciones Forales - de Guipúzcoa". San Sebastián, 1924.

"Las provincias vascongadas a fines de la Edad Media". San Sebastián, 1895.

- ECHEGARAY, Carmelo de: "¿Llegaron los árabes a Guernica?. Revista Intertatational des Etudes Basques, 4, 1910.
- ECHEGARAY, José: "De las causas más inmediatas que han contribuído a promover en las provincias vascongadas la Guerra - Civil". Revista de Madrid, 1839.
- EDITEX: "Curso de Tributación a distancia". Madrid, 1975.
- EGAÑA, Julian de: "Ensayo sobre la trascendencia de la legislación foral en las provincias Vascongadas". Madrid, - 1850.
- ELIAS DE TEJADA, Francisco: "El señorío de Vizcaya (hasta 1812)". Madrid, 1963.
- "La provincia de Guipúzcoa". Madrid, 1965.
- ENCICLOPEDIAS: "La Gran Enciclopedia Vasca". 7 volúmenes, Bilbao 1962.
- ENCISO, Emilio: "Laguardia en el siglo XVI". Vitoria, 1959.
- ESPARZA, Eladio: "Discurso sobre el Fuero de Navarra". Conferencia pronunciada en el Ateneo de Pamplona. Pamplona, - 1935.
- ESPIN CANOVAS, Diego: "Manual de Derecho Civil Español (Vol. I Parte General)". Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid, 1974.
- ESPINOSA SAN MARTIN, Juan José: "El régimen económico de Navarra y el principio de igualdad fiscal". articulado publicado en El Europeo, el 9 de marzo de 1973.
- ESTAPE Y RODRIGUEZ, Fabian: "La Reforma Tributaria de 1845". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971.
- ESTECHA Y MARTINEZ, José María: "Régimen político y administrativo de las provincias vasconavarras". Bilbao, 1920.
- ESTELRICH, Juan: "La cuestión vasca y la guerra civil española". Buenos Aires, 1937.

ESTELLA, P. Bernardino de: "Historia vasca". Bilbao, 1931.

ESTORNES LASA, B. y M.: "¿Cómo son los vascos?". San Sebastián, 1967.

"Orígenes de los Vascos". Editorial Auñamendi, Pamplona.

ETAYO, Jesús: "Algunas interpretaciones y glosas de la Historia de Navarra", del libro: "Navarra, ayer hoy y mañana". Pamplona, 1972.

FAIREN GUILLEN, V.: "El Fuero del Señorío de Vizcaya en lo civil durante los siglos XVIII y XIX". Revista General de - Legislación y Jurisprudencia. Marzo, 1946.

FASCICULOS: "Momento actual de la industria de España (1935-1946)". Fascículo VIII (Alava y Vizcaya, 1944). Fascículo II (Guipúzcoa, 1946).

FERNANDEZ ALBALADEJO, Pablo: "La crisis del Antiguo Régimen en Guipúzcoa: 1766, 1833. Cambio económico e historia". Akol. Madrid, 1975.

FERNANDEZ ALMAGRO, M.: "Historia política de la España contemporánea (1868-1885)". Alianza Editorial, Madrid, 1968.

FERNANDEZ ASTAIN: "Los principios básicos del Derecho Foral navarro". Pamplona, 1956.

FERNANDEZ ETXEBERRIA, M.: "Euzkadi, patria de los vascos". Caracas, 1969.

FERNANDEZ JUNQUERA, Manuela: "Aspectos tributarios del fondo de autoseguro", en Crónica Tributaria núm. 7, Madrid, 1974.
"La tributación del seguro privado". Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda. Madrid, 1975.

FERNANDEZ NUÑEZ, Ovidio R.: "Ciclo de conferencias Iberoamericanas organizado por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao". Bilbao, 1944.

FERRE SEMPERE, Gonzalo: "El Impuesto de Lujo. Observaciones sobre su configuración y normas". H.P.E. núm. 10. Madrid, 1971.

FERREIRO LAPATZA, José Juan: "Curso de Derecho Financiero Español". Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

"La extinción de la obligación tributaria". R.D.F.H.P. núm. 77, 1968.

FLORANES, R.: "La supresión del Obispado de Alava y sus derivaciones en la historia del País Vasco". Madrid, 1919.

"Memorias y privilegios de la M.N. y M.L. ciudad de - Vitoria". Madrid, 1922.

FLOREZ, José: "Espartero. Historia de su vida militar y política y de los grandes sucesos contemporáneos". Madrid.

FLORISTAN SAMANES, Alfredo: "La siberia tudelana de Navarra". - Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

FONTANA, Josep: "Hacienda y Estado (1828/1833)". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1973.

FUENTE PASCUAL, Francisco: "Catálogo del Archivo Municipal de Tudela". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

FUENTES QUINTANA, Enrique: "España ante la integración europea". Madrid, 1966.

FUENTES QUINTANA, Enrique y ALBIÑANA, César: "Sistema Fiscal Español y Comparado". Facultad de Ciencias Económicas. - Curso Académico, 1968-69.

GABALDON LOPEZ, José: "Especialidades tributarias del Estado en Canarias". R.D.F.H.P. núm. 76 (julio-agosto de 1968).

GALINDEZ SUAREZ, Jesús: "La M.N. y M.L. tierra de Ayala". Madrid, 1933.

"Los vascos en el Madrid sitiado". Buenos Aires, 1945.

GALLASTEGUI, Elías de: "Por la libertad vasca". Bilbao, 1935.

GARCIA AÑOVEROS, Jaime: "La compensación de pérdidas en el Impuesto de Sociedades". R.E.D.F. núm. 1, Madrid, 1974.

GARCIA DE CASTRO, R.G.: "La tragedia espiritual de Vizcaya". Granada, 1938.

GARCIA DE CORTAZAR, J.A.: "Vizcaya en el siglo XV". Bilbao, 1966.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo: "Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial". Editorial Tecnos, Madrid, 1970.

"Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo". Revista de Administración Pública núm. 40.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás Ramón: "Curso de Derecho Administrativo". Civitas-Revista de Occidente. Madrid, 1974.

GARCIA GALLO, Alfonso: "Manual de Historia del Derecho Español". Madrid, 1964.

GARCIA-GRANERO, Juan: "Tradición y Fuero Nuevo de Navarra" en El Secretariado Navarro, núm. 3452, de 21 de marzo de 1973.

GARCIA-GRANERO FERNANDEZ, Juan; MAGORE YARNOZ, José Javier; D'ORS PEREZ PEIX, Alvaro; LOPEZ JACOISTE, José Javier y ARREGUI GIL, José: "Recopilación privada del Derecho privado Foral de Navarra". Editorial Aranzadi, Pamplona, 1971.

GARCIA LARRAGUETA, Santos A.: "El gran priorado de Navarra de la Orden de San Juan de Jerusalem". Institución Príncipe de Viena, Pamplona, 1972.

GARCIA LESAGA: "El Concejo Navarro y los pequeños Municipios". Editorial Aranzadi, Pamplona, 1972.

- GARCIA ROYO: "Foralidad civil de las provincias vascongadas con directrices para Navarra, Aragón, Cataluña, Galicia y Baleares". 3 volúmenes. Vitoria, 1952.
- GARCIA TREVIJANO, J.A.: "La Evaluación Global y la Jurisprudencia del T.S.". R.D.F.H.P. junio 1962.
- "Principios jurídicos de la Organización administrativa". Madrid, 1957.
- GARCIA VENERO, Maximiano: "Historia del nacionalismo vasco". Madrid, 1968.
- "La solidaridad de obreros vascos (1911-1937)". Revista de Trabajo, núm. 8.
- GARRANZO GARCIA, Carlos: "Las presunciones en el Impuesto sobre las Rentas del Capital" en Crónica Tributaria núm.10. Madrid, 1974.
- GASCUE, Francisco: "El Concierto Económico y las Haciendas municipales vascas". Conferencia dada con motivo de la Semana Municipal Vasca. San Sebastián, 1919.
- GAVIRA,: "Episcopologio navarro-aragonés de los siglos XI y XII" Madrid, 1929.
- GIANNINI, A.D.: "Instituciones de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957.
- GIBERT, R.: "Fuero General de Navarra". Enciclopedia Seix. BG. núm. 302.
- "Leyes de Alava". Nueva Enciclopedia Jurídica Seix.
- GIL ROBLES, José María: "The Spanish Republic and Basques Independence". Londres, 1937.
- GOMEZ ANTON, Francisco: "El Consejo Foral Administrativo de Navarra". Pamplona, 1962.
- GOMEZ CHAPARRO: "La desamortización civil en Navarra". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

GONZALEZ, Julio: "Alfonso VIII". Madrid, 1960.

GONZALEZ, Tomás: "Capitulaciones y ordenanzas hechas por el señor de Ayala". Madrid, 1829.

"Colección de Cédulas, cartas pueblas..... documentos concernientes a las tres provincias Vascongadas, copiadas..... en el Real Archivo de Simancas". 6 volúmenes. Madrid, 1829-1833.

GONZALEZ BLASCO, Pedro: "Modern Nationalism in Old Nations as a Consequence of Earlier State-Building: The Case of Basque Spain". Revista Ethnicity and Nation-Building. Ediciones W. Bell y W.E. Freeman.

GONZALEZ PAEZ, Eduardo: "Recursos y garantías del contribuyente en material fiscal" Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972.

GONI GAZTAMBIDE, I: "Catálogo del Archivo Catedral de Pamplona" núm. 209. Pamplona, 1972.

"Los Obispos de Pamplona del siglo XII" en Anthologica Annua, 93. 1965.

GOROSABEL, Pablo de: "Cosas memorables de Guipúzcoa". Bilbao, 1972.

GOTA LOSADA, Alfonso: "Doble Imposición de los dividendos". en H.P.E. núm. 2. Madrid, 1970.

"La compensación de pérdidas en el Impuesto de Sociedades", en H.P.E. núm. 5. Madrid, 1970.

"Tratado del Impuesto General sobre la Renta". 6 volúmenes. Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

"Utilidades sobre los beneficios", en E.F.E. núm. 16 (1957) y en R.D.F.H.P. núm. 65-66 (1966).

GOUL, Stanton W.: "General Rafael Maroto and the Carlist War of 1833-1840" Tesis Doctoral, Universidad de Chicago, - 1953.

- GUARDAMINO: "Correspondencias que entre sí tienen las monedas... de Castilla, con las de ... señorío de Vizcaya y demás continentes de España". Madrid, 1957.
- GUERRA, Juan Carlos: "Revista de Historia y Genealogía Española". 1913.
- GUIARD, T.: "Historia de Bilbao". Bilbao, 1971.
- GUIJARRO ZUBIZARRETA, Francisco: "Estatutos de autonomía y Hacienda Regional" XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1976.
- HAYES, C.J.H.: "The Historieal Evolution of Modern Nationalism". Nueva York, 1932.
- HERGUETA, Narciso: "El Fuero de Logroño. Su extensión a otras poblaciones". en B.R.A.H. 50, 1907.
- HERRERO DE MIÑON, Miguel: "Aspectos constitucionales del nuevo titulo Preliminar del Código Civil". Revista de Estudios Políticos, núm. 198, 1974.
- HUTCI, María del Puy: "Las Cortes de Navarra en la Edad Media". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.
- IDOATE, Florencio: "Rincones de la historia de Navarra" 3 volúmenes. Institución Príncipe de Viana, Pamplona, - 1972.
- IGLESIA, F. de la: "Las Rentas del Imperio de Castilla". Madrid, 1907.
- ILARREGUI, Pablo: "Memoria sobre la Ley y Modificación de los Fueros de Navarra". Biblioteca de Derecho Foral, tomo X. Pamplona.
- "Origen y autoridad legal del Fuero General de Navarra". Pamplona, 1869.

ILARREGUI, Pablo y LAFUERTA, s.: "Fuero General de Navarra". Pamplona.

ILARREGUI, Pablo; OLAVE, Serafín; LOS ARCOS, Javier y AIZPUN SANTAFE, Rafael: "Temas Forales". Editorial Aranzadi. Pamplona, 1971.

INCHAUSTI, Estrella: "Guipúzcoa: hombres y problemas" en El - Diario Vasco, de San Sebastian, el 14 de febrero de 1976.

INFORMES: "Informe de la Diputación Foral de Navarra". Sesión del Consejo Foral de Navarra de 24 de diciembre de 1971.

"Informe de los Asesores Jurídicos de la Diputación de Navarra (Sres. Arellano, Iribarren y Salinas)". Sesión del Consejo Foral Administrativo de 12 de noviembre de 1963.

"Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea (Informe NEUMARK)". Madrid, - 1965.

"Informe del Consejo Provincial de Fomento de Vizcaya al Consejo Superior de Fomento". Bilbao, 1914.

IRUJO, Manuel de: "Instituciones Jurídicas Vascas". Buenos Aires, 1945.

ISABA, Patxi: "Euzkadi Sozialiste". Paris, 1971.

ITURRIZA y ZABALA, Juan Ramón: "Historia general de Vizcaya". Bilbao, 1967.

"Historia General de Vizcaya y Epítome de las Encar-taciones". Bilbao, 1967.

IZAGUIRRE: "Historia y toponimia donostiarras". San Sebastián, 1951.

JADO Y VENTADES, R.: "Derecho Civil de Vizcaya. Comentario a las Leyes del Fuero de Vizcaya" 2ª edición. Bilbao, 1923.

JAMAR, Benito: "La cuestión vascongada". San Sebastián, 1891.

JARACH, Dingo: "Curso Superior de Derecho Tributario". Editorial Liceo Cima. Buenos Aires, 1957.

JEZE, Gaston: "Nature et regime juridique de la creance d'impôt". Rev. Sc. Leg. Fin. 1936.

JIMENEZ, Joaquín: "Agrupaciones Vecinales en Alava". Boletín de la Institución Sancho el Sabio, 1969.

JIMENEZ, Margarita: "La población de Navarra". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

JUAN, José Luis de: "Los Jurados Fiscales" VII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1959.

JUSTIZ, Martín de: "En defensa del Concierto Económico del País Vasco". San Sebastián, 1936.

KAMEN, Henry: "The war of Succession in Spain (1700-1715)". Weidenfeld and Nicolson, Londres, 1969.

LABAYRU, E.J. de: "Historia General del Señorío de Vizcaya". 6 volúmenes. Bilbao, 1895-1903.

"Fuero Viejo de Vizcaya". B.G. núm. 333.

LACARRA, José María: "Alfonso el Batallador y las paces de Támara" en E.E. M.C. A. 3. Bilbao, 1947-48.

"Colección Diplomática de Irache" Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Zaragoza, 1965.

"Documentos para la Historia de las Instituciones navarras". Anuario de Historia del Derecho Español XII, 1934.

LACARRA, José María: "El Señorío de Vizcaya y el Reino de Navarra en el siglo XII". Bilbao, 1972.

"Estudios de Historia navarra". Pamplona, 1971.

"Fueros de Navarra I. Fueros derivados de Jaca I. Estella-San Sebastián". Pamplona, 1969.

"Historia política del Reino de Navarra desde sus orígenes hasta su incorporación a Castilla". Pamplona, - 1972.

"La recepción del Derecho Romano en Navarra". Anuario de Historia del Derecho Español, núm. 11. 1934.

"Las relaciones entre el Reino de Asturias y el de Pamplona". Estudios sobre la Monarquía asturiana. Oviedo, 1971.

"Notas para la formación de las familias de fueros navarros". Anuario de Historia del Derecho Español, 10. 1933.

"Textos navarros". Estudios Edad Media de la Corona de Aragón, I. 1945.

"Tres documentos del siglo XII referentes a Guipúzcoa" en B.R.S.U. A.P.5. 1949.

LACARRA MENDILUCE, Victoriano: "Instituciones de Derecho Civil na varro". Editorial Aranzadi. Pamplona, 1917 y 1932.

LADERO QUESADA, Miguel Angel: "La Hacienda Real castellana entre 1480 y 1492" Valladolid, 1967.

"La Hacienda Real de Castilla en el siglo XVI". La Laguna, 1973.

LAFARGA LOZANO, Adolfo: "Aportación a la historia social y política de Vizcaya (siglo XVI a XIX)" Bilbao, 1971.

"Los vascos en el descubrimiento y colonización de América". Bilbao, 1973.

LANDAZURI, Joaquín José: "Historia de Alava". Vitoria, 1926.

"Historia civil de Alava". Vitoria, 1927.

"Historia de Vitoria". Vitoria, 1930.

"Historia eclesiástica de la provincia de Alava". Vitoria, 1928.

"Historia del Ilustre País Vascongado: Guipúzcoa". Madrid, 1901.

"Suplemento a los cuatro tomos de la Historia de Alava". Vitoria, 1928.

LARRAZ, José: "La Hacienda Pública y el Estatuto Catalán". Colección Hausser. Madrid, 1932.

LARUMBE BIURRUN: "La región. Aspectos administrativos". Madrid, 1973.

LASALA Y COLLADO, Fermín: "La reparación de Guipúzcoa y la Paz de Basilea". Madrid, 1895.

"La última etapa de la unidad nacional. Los Fueros vascongados en 1876". Madrid, 1929.

LASURTEGUI, S.: "La Hermandad de Guipúzcoa y el Corregidor Doctor Gonzalo Moro". San Sebastián, 1935.

LATORRE, A.: "Introducción al Derecho". Editorial Ariel, 1968.

LEQUERICA, José Félix de: "La actividad económica de Vizcaya en la vida nacional". Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. Madrid, 1956.

LEVI-PROVENZAL, E.: "Historia de la España musulmana", Madrid, - 1957.

LEVINE, Morton: "The Basques". Natural History, LXXVI, 4 de abril de 1967.

LINZ, Juan J.: "Early State-Building and Late Peripheral Nationalisms against the State". Revista Building State and Nations. Editores, S.N. Eisenstadt y S.Rokkam Beverly Hills, 1974.

- LINZ, Juan J. y DE MIGUEL, Armando: "Within Nation Differences - and Comparisons: The Eight Spains". Revista Comparing Nations. Editores R.L. Merritt y S.Rokkam, New Haren, (1966).
- LIRIA-LACRUZ: "Ponencia sobre la regionalidad o vecindad civil". Jornadas de Derecho Foral. Jaca, 1972.
- LIZANA y DE LA ORNAZA, José María: "Conciertos Económicos". Memoria leída en la Academia de Derecho y Ciencias Sociales de Bilbao, el 7 de octubre de 1948. Bilbao, 1905.
- LIZARRA, A. de (1): "Los vascos y la República española". Buenos Aires, 1944.
- LLAMAS LABELLA, Miguel Alfonso: "Ensayos de Jurisprudencia Tributaria". Ministerio de Hacienda. Madrid, 1973.
- LLORENTE, Juan Antonio: "Noticias históricas de las tres Provincias Vascongadas" 5 volúmenes. Madrid, 1806-1808.
- LOPEZ, Blas: "Fuero consuetudinario". Madrid, 1926.
- LOPEZ BERENGUER, J.: "Las B.L. en el Impuesto del Timbre" IV Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1956.
- "Los Jurados Tributarios". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1963.
- LOPEZ DE GUEREÑU, G.: "Alava, solar de arte y de fé". Vitoria, 1962.
- LOPEZ IBAÑEZ, Luis: "Localización geográfica y criterios de sujeción al Impuesto de Sociedades" en H.P.E. núms. 24-25. Madrid, 1973.
- LOPEZ MENDIZABAL, Isaac: "Breve historia del País Vasco". Bilbao, 1945.
- LOS ARCCS, Javier: "Intervención en la discusión del Proyecto de Ley de Presupuestos para el año económico de 1893-1894". Madrid, 1893.

(1). Seudónimo de ANDRES DE IRUJO.

- MADARIAGA, Ramón de: "El Derecho Foral de Vizcaya en relación con la organización familiar". Bilbao, 1932.
- MADARIAGA, Salvador de: "Memorias de un federalista". Buenos Aires, 1967.
- MADRAZO, Pedro de: "Historia y Fueros del País Vasco". Editorial Auñamendi. San Sebastián, 1972.
- MALINVERNI, A.: "Principi di Diritto penale tributario". Cedam. Padua, 1962.
- MALUQUER DE MOTES, Juan: "Cortes de Navarra". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.
- "Publicaciones de la Prehistoria y de la etnología - vascas" Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.
- MANTERO SAENZ, Alfonso: "Los Factos Fiscales" XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1972.
- MAÑARICUA, Andrés E. de: "Historiografía de Vizcaya". Bilbao, - 1971.
- "Obispados en Alava, Guipúzcoa y Vizcaya". Vitoria, - 1964.
- MAÑE Y FLAQUER, Juan: "El oasis. Viaje al país de los fueros". 3 volúmenes. Barcelona, 1879-1880.
- "La paz y los fueros". Barcelona, 1876.
- MAR, Ramón de la: "El separatismo vasco-catalán favorece a España". Bilbao, 1933.
- MARAVALL, José Antonio: "El concepto de España en la Edad Media". Madrid, 1954.
- MARBACH, Fritz: "Lujo e Impuesto de Lujo". en H.P.E. núm. 10. Madrid, 1971.
- MARICHALAR, Carlos: "Don Sancho VII, el Fuerte". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

- MARICHALAR, Amalio y MANRIQUE, Cayetano: "Historia de los Fueros de Navarra, Vizcaya y Guipúzcoa y Alava". Editorial - Auñamendi. San Sebastián, 1971.
- MARTIN NIÑO, Jesús: "La Revolución de 1868". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972.
- MARTIN QUERALT, Juan: "Gravamen sobre los intereses de los depósitos bancarios: su evolución histórica. Crítica". en Crónica Tributaria núm. 15. Madrid, 1975.
- "Notas en torno a la tributación de transmisiones onerosas de ascendientes en favor de descendientes". en - Crónica Tributaria núm. 15. Madrid, 1975.
- MARTIN RETORTILLO y otros: "Descentralización administrativa y - organización política". Alfaguara. Madrid, 1973.
- MARTIN SAMPEDRO, José María: "Haciendas Locales". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1971.
- MARTINEZ BANDE, coronel J.M.: "Del frente Norte". Servicio Histórico Militar. Madrid, 1972.
- "La Guerra en el Norte". Servicio Histórico Militar. Madrid, 1969.
- "Vizcaya". Servicio Histórico Militar. Madrid, 1971.
- MARTINEZ CACHERO, Luis Alfonso: "Diccionario de Hacienda y Derecho Fiscal". Ediciones Pirámide. Madrid, 1975.
- MARTINEZ DE CAMPOS, Teniente General Carlos: "Dos batallas de la Guerra de Liberación de España". Servicio Histórico Militar. Madrid (sin fecha).
- MARTINEZ DIEZ, S.J. Padre Gonzalo: "Alava: desarrollo de las villas y Fueros municipales (siglos XII-XIV)". Anuario de Historia del Derecho Español, 41. 1971.
- "Alava Medieval". 2 tomos. Diputación Foral de Alava. Consejo de Cultura. Vitoria, 1974.
- "Aproximación a la Historia Jurídica guipúzcoana". San Sebastián, 1970.

MARTINEZ DIEZ, S.J. Padre Gonzalo: "Fiscalidad en Guipúzcoa durante los siglos XIII y XIV". Instituto Nacional de - Estudios Jurídicos. Madrid, 1974.

MARTINEZ LAFUENTE, Antonio: "La exención del Patrimonio Familiar Agrícola en el Impuesto de Sucesiones". Crónica Tributaria núm. 4, 1973.

MARTINEZ TOMAS, Antonio: "La naturaleza jurídica del régimen foral de Navarra". Tesis doctoral. Secretaría de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1972.

MAYER, Otto: "Derecho Tributario Aleman". Editorial Depalma, - 1960.

MEDHURST, Kenneth: "The Basques". Londres, 1972.

MELGAR, Francisco: "Pequeña historia de las Guerras Carlistas". Madrid.

MEMORIAS: "Memorandum e informes sobre la Reforma del Sistema - Tributario Español". Octubre de 1963.

"Memoradum sobre la Reforma del sistema Tributario Español, remitido por el Gobierno a consulta de diversos organismos", 1972.

"Memoria acerca del porvenir de las provincias vascongadas".

"Memoria del Centro de la Unión Ibero-Americana de Vizcaya" 1909.

"Memoria que el Consejo de Administración de la Sociedad Altos Hornos de Vizcaya somete a la aprobación de la Junta General Ordinaria de Accionistas". 1909.

"Memoria correspondiente al ejercicio XXI de las Cajas de Ahorro". 1943.

"Memoria de la VI FERIA de Muestras de Bilbao". 1942.

"Memoria..... para el fomento de la industria y comercio de Guipúzcoa". 1832.

MEMORIAS: "Memoria de la Sociedad Tudelana". 1787.

"Memoria-informe proponiendo a la Dirección de la Compañía Arrendataria de Tabacos". Bilbao. Sin año.

"Memoria sobre el Derecho navarro". Pamplona, 1884.

MENENDEZ HERNANDEZ, José: "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales INTER VIVOS" en R.D.F. núm. 67, 1967.

"Las exenciones fiscales en las Viviendas de Protección Oficial". en Crónica Tributaria núm. 4. Madrid, 1973.

MENENDEZ PIDAL, Ramón: "Primera Crónica General de España". Madrid, 1955.

MENSUA, Salvador: "La Navarra media oriental". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

MERRY DEL VAL, Marqués de: "The Spanish Basques and Separatism". Londres, 1939.

MEZQUIRIZ, María Angeles: "El Museo de Navarra". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

MICHELENA, Luis de: "Historia de la literatura vasca". Madrid, - 1960.

MINISTERIO DE HACIENDA: "Concierto Económico con las provincias Vascongadas a partir de 1927".

"Los Impuestos en España".

"Régimen Fiscal de Navarra".

"Textos Refundidos de los Impuestos".

MOGUI, J.P.: "La Révolte des Basques". París, 1970.

MONREAL CIA, Gregorio: "Las Instituciones públicas del Señorío de Vizcaya". Bilbao, 1974.

MORAL RUIZ, Joaquin del: "Contribución Territorial y valor de la propiedad rústica en España entre 1821-1823: el caso de Navarra" en H.P.E. núm. 38. Madrid, 1976.

MORAL RUIZ, Joaquín del: "La presión fiscal en el Trienio Constitucional (1820-1823)" en H.P.E. núm. 27. Madrid, - 1974.

MORENO GARBAYO: "Apuntes históricos de Logroño". Logroño, 1943.

MORET, José: "Anales del Reino de Navarra" 5 tomos. Tolosa 1890-1892.

"Investigaciones históricas de las antigüedades del Reino de Navarra". Tolosa, 1891.

MORET Y REMISA; Lorenzo: "Historia del Derecho". Madrid, 1892.

MOUTON Y OCAMPO: "Diccionario del Derecho Civil Foral, compilado y consuetudinario". 3 volúmenes. 1904-1906.

MOXO, Salvador: "Diccionario histórico-geográfico del País Vasco". Bilbao.

MUÑATONES, Isidro: "El Partido Nacionalista Vasco: sin desarrollo". Revista Alberdi, núm. 262, abril, 1971.

MUÑOZ BAÑOS, Cipriano: "Derecho Financiero". Librería ICAI. Madrid, 1975.

"Derecho Fiscal (Teoría)". Librería ICAI. Madrid, 1974.

NAGORE, Leandro: "Apuntes para la Historia (1872-1886). Memorias de un pamplonés en la Segunda Guerra Carlista". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

NAGORE YARNOZ, Javier: "El Fuero Nuevo de Navarra" en El Secretariado Navarro, núm. 3451, el 14 de marzo de 1973.

"Los Fueros de Navarra". Revista Nuestro Tiempo (vol. XX) Mayo-Abril de 1964.

NIETO GALLO, Gratiniano: "El oppidum de Iruña". Vitoria, 1958.

NIETO GARCIA, Alejandro: "La Organización local vigente: uniformismo y variedad". Madrid, 1973.

NOGARET, Josep: "Petite historie du Pays Basque francais". Bayona, 1928.

NOVIA DE SALCEDO, Pedro: "Defensa histórica, legislativa y económica del Señorío de Vizcaya y provincias de Alava y Guipúzcoa, contra las noticias históricas de las mismas que publicó D.Juan Antonio de Llorente y el informe de la Junta de Reformas y Abusos de la Real Hacienda en las tres provincias vascongadas" 1851.

OCHOA: "Diccionario geográfico-histórico de Navarra". Pamplona, 1842.

OGEA MARTINEZ-OROZCO, Modesto: "Los ingresos de las Haciendas - Regionales en Italia" XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1976.

ORDENANZAS: "Ordenanza del arrendamiento de las tabalas Reales del Reino de Navarra". 1737.

"Ordenanzas de la Universidad y Casa de Contratación de Bilbao". 1766.

"Ordenanzas de la Universidad, Casa de Contratación y Consulado de San Sebastián". 1766.

OROZ Y ZABALETA, Luis: "Legislación administrativa de Navarra". Pamplona, 1917.

"Legislación tributaria de Navarra". Pamplona, 1950.

ORTIZ GUTIERREZ, Roman: "Los ingresos públicos de la Administración no estatal en Bélgica". XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1976.

ORTIZ GUTIERREZ, Roman y RODRIGUEZ CARRERA, Jesús: "Tráfico de Empresas". Ministerio de Hacienda. Madrid, 1972.

ORTIZ DE ZARATE, Ramón: "Compendio Foral de Alava". Biblioteca Alavesa Luis de Ajuria. Institución Sancho el Sabio. Vitoria, 1971.

ORTUETA, Anacleto: "Navarra y la unidad política vasca". Barcelona, 1931.

"Sancho el Mayor, rey de los vascos". 2 volúmenes. Buenos Aires, 1963.

ORUETA, José de: "Fueros y Autonomía". San Sebastián, 1934.

OSSA ECHABURU, Rafael: "Riqueza y poder de la ría (1900-1923)". Bilbao, 1969.

OYARZUN, Roman: "Historia del carlismo". Madrid, 1940.

PARAMIO FERNANDEZ, Javier: Inversiones en investigación: su tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades" en Crónica Tributaria núm. 9. Madrid, 1974.

"Los gastos diferidos en el Impuesto sobre Sociedades". Crónica Tributaria núm 12. Madrid, 1975.

PAYNE, Robert: "The Civil War in Spain". Londres, 1963.

PAYNE, Stanley, G.: "El nacionalismo vasco". Editorial Dopesa. Barcelona, 1974.

"Triptico Carlista". Barcelona, 1973.

PEÑA HERNANDO, Edesio: "El alcance del principio SOLVE ET REPETE" en Crónica Tributaria núm. 11. Madrid, 1974.

"Las asignaciones de las empresas a las instituciones de previsión y beneficencia de los empleados y sus consecuencias fiscales" en Crónica Tributaria núm. 12. - Madrid, 1975.

PERE RALUY: "La prueba de la vecindad civil". Revista Jurídica de Cataluña. Barcelona, 1970.

PEREZ DE AYALA, José Luis: "Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero, 1968.

"Las ejecuciones de obra" en R.D.F.H.P. núm. 83. Madrid, 1969.

- PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio: "Curso de Derecho Tributario". Edersa. Madrid, 1970.
- PEREZ GOYENA, Antonio: "Ensayo de bibliografía navarra". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.
- PEREZ-PRENDES Y MUÑOZ DE ARRACO, José Manuel: "Curso de Historia del Derecho Español". Ediciones Darro. Madrid, 1973.
- PEREZ DE URBEL, Justo: "Sancho el Mayor de Navarra". Apéndice II de la colección de Documentos de Sancho el Mayor. Madrid, 1950.
- PERULLES BASSAS, J.J.: "La Reforma del Sistema Tributario y los Jurados". Comentario a la Ley de Reforma del Sistema Tributario de la Inspección General del Ministerio de Hacienda 1965.
- "Manual de Derecho Fiscal". Editorial Bosch. Barcelona, 1959.
- PI MARGALL, Francisco: "Historia de España en el siglo XIX". Barcelona, 1902.
- POZO LOPEZ, Joaquin del: "La Ley de Bases de Régimen Local y la descentralización financiera". XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1976.
- PRIETO, Francisco: "El Concierto Económico, un problema a resolver" en el Diario Vasco de San Sebastián, el 3 de febrero de 1976.
- PRIMO DE RIVERA, Miguel: "El pueblo vasco frente a la Cruzada - franquista". Toulouse, 1966.
- QUADRA SALCEDO, F.: "Fuero de las Encartaciones". Bilbao, 1916.
- QUEREIZAETA: "Economía política y legislación de Hacienda". Madrid, 1925.

RAMIREZ OLANO Y GONZALEZ DE ECHAVARRI: "La Guerra de los Comu-
neros en el País Vasco". San Sebastián, 1905.

RAMON FERNANDEZ, Tomas: "Los Conciertos Económicos de las pro-
vincias vascongadas: aspectos jurídicos-administrati-
vos". Civitas Revista Española de Derecho Administra-
tivo núm. 7, 1976.

RAMOS LOSCERTALES, J.M.: "Fueros de Viguera y Val de Funes".
Salamanca, 1956.

RAMOS OLIVEIRA, Antonio: "Historia de España". 3 volúmenes. Ciu-
dad de Méjico, 1952.

RECOPILACIONES: "Textos legislativos sobre el régimen fiscal de
Navarra". Madrid, 1966.

RICO Y AMAT, Juan: "Historia política y parlamentaria de España
(desde los tiempos primitivos hasta nuestros tiempos)"
2 volúmenes. Madrid, 1860.

RINCON OLIVARES, Juan: "Aspectos financieros de la región en la
Comunidad Económica Europea" XXV Semana de Estudios -
de Derecho Financiero. Madrid, 1976.

RIPLA, Juan de la: "Práctica de la administración y cobranza de
las rentas reales". Madrid, 1964.

RODEZNO, Conde de: "Austrias y Albrets ante la incorporación -
de Navarra a Castilla". Discurso de ingreso en la Real
Academia de Historia. Madrid, 1944.

"La propiedad privada en Navarra y un informe sobre -
reforma tributaria". Madrid.

RODRIGUEZ FERRER: "Los Vascongados. Madrid.

RODRIGUEZ GARRAZA, Rodrigo: "Navarra de Reino a Provincia (1828-
1841)". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1968.

RODRIGUEZ DE LAMA: "Colección diplomática riojana" en Berceo, 10,
1955.

RODRIGUEZ MOURULLO, G.: "Presente y futuro del delito fiscal". Cuadernos Civitas. Editorial Revista de Occidente. Madrid, 1974.

ROMERO RADIGALES, Sebastián de: "El separatismo vasco". Sofía, 1938.

RUIZ CEBEIRO, Elías: "En torno a la reimpresión de El Fuero de Guipúzcoa" en El Diario Vasco de San Sebastián, el - 13 de febrero de 1976.

ROSSY, Hipólito: "Instituciones de Derecho Financiero". Editorial Reus, 1959.

"Responsabilidades tributarias de los adquirentes de automóviles usados" en Crónica Tributaria núm. 6. Madrid, 1972.

RUIZ RISUEÑO, Francisco: "Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral como gasto deducible en el Impuesto de Sucesiones" en Crónica Tributaria núm. 14. Madrid, 1975.

SACK, M.: "Bayonne et les Pays Basque". Bayona, 1968.

SAENZ DE BURUAGA, Gonzalo: "Ordenación del territorio. El caso del País Vasco y su zona de influencia". Guadiana de Publicaciones. Madrid, 1969.

SAGARMINAGA, Fidel de: "El Gobierno y el régimen foral de Vizcaya". 8 volúmenes. Bilbao, 1892.

SAINZ DE ANDINO, Pedro: "Escritos". Universidad de Navarra. Pamplona, 1968-1969.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando: "Notas de Derecho Financiero" Seminario de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid. 3 volúmenes. Madrid, - 1968-1972.

SAINZ DE VARANDA, Ramón: "La Ley Pacionada de Navarra y la vigencia de las normas forales sobre sucesión intestada". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

SALAZAR Y CASTRO, Luis de: "Historia Genealógica de la Casa de Haro". Archivo Documental Español. Madrid, 1959.

SALCEDO IZU, José Joaquín: "Contrafueros y reparo de agravios" en Anuario Historia del Derecho Español, 39, 1969.

"El Consejo Real de Navarra en el siglo XVI". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

Historia del Derecho de sobrecarta en Navarra". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1966.

SALINAS QUIJADA, Francisco: "Derecho Civil de Navarra". Editorial Aranzadi. Pamplona, 1971.

"El Código Civil general y el Derecho Civil en Navarra en sus diferencias fundamentales". Instituto de Derecho Comparado, Consejo Superior de Investigaciones Científicas. Barcelona, 1955.

"Temas de Derecho Foral navarro". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

SAN JUAN OTERMIN, Juan: "Índice del Archivo General de Protocolos de Pamplona". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

SANCHEZ-ALBORNOZ, Claudio: "Del ayer de España". Barcelona, 1973.

"Estudios sobre las Instituciones Medievales Españolas". México, 1965.

"Los vascos y los árabes durante los primeros siglos de la Reconquista". Boletín del Instituto Americano de Estudios Vascos, 3, 1952.

"Miscelánea de Estudios Históricos". León, 1970.

"Problemas de la historia navarra del siglo IX: sobre la probable localización de la Gallia Comata". en C.H. E. 25-26. 1957.

SANCHEZ FERNANDEZ DE VALDERRAMA, José Luis: "El LEASING y el FACTORINE" en Revista de Derecho Financiero. volúmen XXIII. Madrid, 1973.

SANCHEZ-OCAÑA, Ramón: "Contribuciones e Impuestos en León y - Castilla durante la Edad Media". Madrid, 1896.

SANDOVAL, P. de: "Catálogo de los Obispos de Pamplona". Pamplona, 1614.

SANTALO SCRS, Francisco Xavier: "Impuesto de Sociedades: gasto necesario y ejercicio a que debe imputarse" en Crónica Tributaria núm. 8. Madrid, 1974.

SANTAMARIA: "El Derecho Civil de Navarra". Pamplona, 1955.

SANTAMARIA PASTOR, Juan Alfonso: "Tributación, régimen foral e igualdad ante la Ley: en torno a la sentencia de 17 - de febrero de 1972" en Revista de Administración Pública núm. 70, enero-abril, 1973.

SANTILLAN, Ramón: "Memorias históricas de las Reformas hechas - en el sistema general de impuestos en España y de su Administración desde 1845 hasta 1854". Madrid, 1888.

SANTOS LASURTEGUI, Alfonso de los: "La Hermandad de Guipúzcoa y el Corregidor Gonzalo Moro". San Sebastián, 1935.

SAPENA: "Vecindad civil de quien adquiere la nacionalidad española". Revista Crítica de Derecho Inmobiliario. Madrid, 1953.

SARALEGUI, Carmen: "El testamento de Carlos III de Navarra". Institución Príncipe de Viana. Pamplona, 1972.

SARALEGUI, Francisco José: "El Fuero de los navarros". Revista Actualidad Económica núm. 296. 16 de noviembre de 1963.

SARRAILH DE IHARTZA, Fernando (1): "La cuestión vasca". Buenos Aires, 1967.

"Vasconia". Buenos Aires, 1962.

(1). Seudónimo de FEDERICO KRUTTWIG SAGREDO.

- SAURA PACHECO: "Principios y sistemas de Haciendas Locales".
Instituto de Estudios de Administración Local, 1949.
- SERDAN, Eulogio: "Rincones de la Historia de Alava". Vitoria,
1926.
- SERRANO, L.: "Orígenes del Señorío de Vizcaya". Bilbao, 1941.
- SERVAN-SCHREIBER, Jean-Jacques: "Le pouvoir régional". París,
1971.
- SHAFFER, Boyd: "Faces of Nationalism". Nueva York, 1972.
"Nationalism: Myth and Reality". Nueva York, 1955.
- SIERRA BUSTAMANTE, Ramón: "Euzkadi". San Sebastián, 1941.
- SILVA, Milton de: "The Basque Nationalist Movement". Tesis Doc-
toral, Universidad de Massachusetts, 1972.
- SMITH, Antony D.: "Los socialistas vascos frente a la actitud -
del Gobierno provisional de su región". México, 1945.
"Theories of Nationalism". Nueva York, 1971.
- SOLANO, José de: "Estudios jurídicos del Fuero de Vizcaya". Bil-
bao, 1918.
- SORALUZE, Nicolás: "Fueros de Guipúzcoa". Madrid, 1866.
- SORALUZE, Andoni de: "Riqueza y economía del País Vasco". Buenos
Aires, 1945.
- SORARRAIN: "Catálogo de obras euskaras". Barcelona, 1891.
- SOTO GUINDA, Joaquín: "Contribuyente en régimen común que adqui-
re la vecindad navarra: tramitación", en Crónica Tribu-
taria núm. 2. Madrid, 1972.
"Contribuyente navarro que ha de tributar según el ré-
gimen común por el Impuesto sobre la Renta", en Cróni-
ca Tributaria núm. 14. Madrid, 1975.
"Gastos de primer establecimiento: régimen impositivo"
en Crónica Tributaria núm. 6. Madrid, 1974.

SOTO GUINDA, Joaquín: "El Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas en España y en el Mercado Común", en H.P.E. núms. 6/7. Madrid, 1970.

"Los créditos fallidos y dudosos ante los Impuestos sobre los beneficios empresariales", en Crónica Tributaria núm. 8. Madrid, 1974.

"Plusvalías por enajenación o indemnización y pérdidas del ejercicio", en Crónica Tributaria núm. 11. - Madrid, 1974.

"Tributación de las Sociedades en España". Guadiana - de Publicaciones. Madrid, 1973.

SCUTO ALONSO, Manuel: "El Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y las Clases Pasivas", en Crónica Tributaria núm. 8. Madrid, 1974.

STEER, G.L.: "The tree of guernica". Londres, 1938.

SUAREZ, Federico: "Informes sobre el Estado de España (1825)". Universidad de Navarra. Pamplona, 1966.

SUAREZ FERNANDEZ, Luis: "Evolución histórica de las llamadas Hermandades castellana", en C.H.E. 16. 1951.

"La España de los Reyes Católicos", en Historia de España. Madrid, 1969.

SUREDA CARRION: "La Hacienda castellana y los economistas del siglo XVII". Madrid, 1949.

TALLADA PAULI, José María: "Historia de las finanzas españolas en el siglo XIX". Madrid, 1946.

TALON, Vicente: "Arde Guernica". Madrid, 1970.

TAMAMES, Ramón: "La República. La Era de Franco (1931-1970)". Alianza Universidad. Madrid, 1973.

- TEJERIZO LOPEZ, José Manuel: "Las Comunidades de Bienes como sujetos pasivos de los Impuestos de Sociedades y - Transmisiones", en Crónica Tributaria núm. 5. Madrid, 1974.
- "Los sujetos pasivos en el Impuesto de Sociedades", en H.P.E. núm. 18. Madrid, 1972.
- TESORO, G.: "Principii di Diritto Tributario". Bari, Macri, 1938.
- TCLEDANO, Eustaquio: "Curso de Instituciones de Hacienda Pública en España" 2 volúmenes. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963.
- TORRAS ELIAS, Jaime: "En torno a la política tributaria de los gobiernos del trienio Constitucional (1820-1823)". Revista Moneda y Crédito núm. 122. Madrid, septiembre de 1972.
- TRONCOSO SAGRADO, M.Mª.: "Curso de Derecho Foral Navarro", tomo II. Pamplona, 1959.
- TROTABAS, L.: "Science et legislation Financieres" Dalloz, París, 1950.
- TRUEBA, Antonio de: "Bosquejo de la organización social de Vizcaya". Bilbao, 1870.
- UBIERNA Y EUSA, José Antonio: "Fueros Municipales". Revista de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación núm. VI, primer semestre de 1953.
- "La Reforma Tributaria Española de 1920". Madrid.
- UBIETO ARTETA, Antonio: "Colección diplomática de Pedro I de - Aragón y Navarra" Zaragoza, 1951.
- "Dónde estuvo el panteón de los primeros reyes pamplo_neses". Príncipe de Viana, 72-73. Pamplona, 1958.
- "Episcopologio de Alava (siglos IX-XI)", en Hispana - Sacra VI, 1953.

UBIETO ARTETA, Antonio: "Estudios en torno a la división del Rei no por Sancho el Mayor de Navarra". Príncipe de Viana, 78-79, 1960.

"Las diócesis navarro-aragonesas durante los siglos IX y X", en Pirineos, X, 1954.

"Las fronteras de Navarra", en Príncipe de Viana, 50-51, 1953.

"Los votos de San Millan". Barcelona, 1965.

"Mandatos navarros de Felipe III, el Atrevido, rey de Francia", en Estudios de Edad Media de la Corona de - Aragón. Zaragoza, 1951.

"Monarcas navarros olvidados: los reyes de Viguera", en Hispania, X, 1950.

"Problemas en torno al Conde Momo de Vizcaya", en Edad Media y Señoríos: el Señorío de Vizcaya. Bilbao, 1972.

UGALDE, Martín de: "Síntesis de la Historia del País Vasco "Semi narios y Ediciones, S.A. Madrid, 1974.

ULLOA, Modesto: "La Hacienda Real de Castilla en el reinado de - Felipe II". Madrid.

UNIVERSIDAD DE NAVARRA: "Colección del Seminario de Historia del siglo XIX, de D.Federico Suárez". Pamplona.

URIARTE LEBAIRO, L.M.: "El Fuero de Ayala". Madrid, 1912.

URIZ BERIAIN, José: "Curso de Derecho Foral Navarro, tomo II (De- recho Público)". Pamplona, 1959.

URKINA, J. de: "La democracia en Euzkadi". San Sebastián, 1935.

USERA, Gabriel de: "Legislación de Hacienda Española". Editorial Aguilar. Madrid, 1959.

- VALLET DE GOYTISOLO: "La Base Imponible en el Impuesto de Sucesiones", en R.D.F.H.P. núm. 94. Madrid, 1971.
- VANONI, E.: "Opere Giuridiche". vol I. Milan, Giuffré, 1962.
- VARIOS AUTORES: "Biblioteca de Derecho Foral". Editorial Aranzadi. Pamplona.
- VEGA HERRERO, Manuela: "Las contribuciones especiales en España". Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1975.
- VELASCO ALONSO, Angel: "Comentarios al Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1974.
- "Comentarios al Texto Refundido del Impuesto de Tráfico". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1973.
- VELASCO Y LOPEZ CANO, Eduardo: "Información sobre el escudo de la provincia de Alava", en R.J.E.V. 15, 1924.
- VERA, Vicente: "Provincia de Alava", en Geografía General del País Vasco-Navarro.
- VEYRIN, Philippe: "Les Basques de Labourd, Soule et Basse-Navarre" París, 1955.
- VICARIO DE LA PEÑA, Nicolás: "Constumbres administrativas de la autonomía vascongada". Madrid, 1903.
- "Derecho Consuetudinario de Vizcaya". Madrid, 1901.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando: "Hacienda Pública y Administración Pública, en H.P.E. núm. 26. Madrid, 1974.
- "Notas a los Principios de Derecho Tributario de Berliri". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1964.
- VILLAR: "Un extranjero, al adquirir la nacionalidad española, precisamente por residencia en Navarra ¿adquiere igualmente el derecho a regirse por las particularidades del Derecho Foral navarro?. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1942.
- VIZCARRA, P. Zacarías de: "Vizcaya españolísima". San Sebastián, 1938.

WALTON, W.: "The Revolutions of Spain from 1808 to the End of -
1836". 2 volúmenes. Londres, 1837.

XIMENEZ DE EMBRUM, T.: "Ensayo histórico acerca de los orígenes
de Aragón y Navarra". Zaragoza, 1878.

YANGUAS Y MIRANDA, José: "Análisis histórico-crítico de los Fue-
ros de Navarra". Pamplona, 1838.

"Diccionario de antigüedades del Reino de Navarra". 3
volúmenes. Pamplona, 1840-1843.

"Diccionario de los Fueros y Leyes de Navarra". Bibliote
teca de Derecho Foral. Pamplona, 1964.

"Historia compendiada del Reino de Navarra". Pamplona,
1952.

"La Contragerigonza". Biblioteca de Derecho Foral. Pampl
ona, 1966.

YBARRA Y BERGE, Javier de: "El Culto a la tradición vascongada",
en El Diario Vasco, de San Sebastián, el 4 de diciembre
de 1975.

"Política nacional en Vizcaya". Madrid, 1948.

ZABALA Y ALLENDE, Federico: "El Concierto Económico". Bilbao, 1927.

"Historia del pueblo vasco". 2 volúmenes. San Sebastián,
1971.

"Monografía histórica de la villa de Tolosa". San Sebasti
án, 1969.

ZABALO ZABALEGUI, Francisco Javier: "El Registro de COMPTOS del -
Reino de Navarra". Institución Príncipe de Viana. Pam-
plona, 1973.

ZUAZNAVAZ, José María: "Ensayo histórico-crítico sobre la legislación de Navarra". Biblioteca de Derecho Foral. 2 volúmenes. Pamplona, 1966.

ZUBIAUR ALEGRE, José Angel: "El Fuero como institución y como función". Instituto Histórico-Jurídico Financiero Suárez. Conferencia pronunciada en Burgos el 26 de agosto de 1959.

ZUMETA, Angel de: "La guerra civil en Euzkadi. La teología de la invasión". París, 1937.

ZURITA Y SAENZ DE NAVARRETE, Miguel: "Regímenes Fiscales de Alava y Navarra". XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1976.

I N D I C E

CAPITULO I.- Antecedentes históricos.	<u>Página</u>
1.- Las provincias vascongadas: origen y evolución histórica. Sus Fueros.	1
1.1.- Vizcaya	3
1.2.- Guipúzcoa	5
2.- Alava: origen y evolución histórica: Sus Fueros.	7
3.- Navarra: origen y evolución histórica. Sus Fueros	9
4.- La Unidad Nacional con los Reyes Católicos .	12
5.- Los Decretos de Nueva Planta: la Guerra de Sucesión. Abolición de los Fueros en los territorios sublevados	15
6.- La Primera Guerra Carlista: Las Leyes Paccionadas	17
6.1.- El Convenio de Vergara	19
6.2.- La Ley de 25 de Octubre de 1839 ..	20
6.3.- La Ley de 16 de Agosto de 1841	21
7.- La Segunda Guerra Carlista	26
7.1.- La Ley de 21 de Julio de 1876	28
7.2.- La Ley de 10 de Enero de 1877	31
CAPITULO II.- Los Conciertos Económicos.	
1.- Concepto	32
2.- Contenido:	40
2.1.- Provincias Vascongadas	41
2.2.- Navarra	45

Página

3.- El Movimiento Nacional y las provincias con certadas	52
4.- El Decreto-Ley de 23 de junio de 1937	56

CAPITULO III.- Fuentes actuales de los Concierptos
Económicos.

1.- Introducción	62
2.- Alava:... ..	63
2.1.- Decreto de 29 de febrero de 1952, por el que se aprueba el Concierto Econó- mico con Alava	63
2.2.- Orden de 31 de enero de 1962, por la que se revisa el cupo contributivo pa- ra el quinquenio 1962-66	69
2.3.- Decreto de 4 de julio de 1963, por el que se convierten en impuestos encabe- zados varios conceptos de los Impues- tos sobre el Gasto y sobre el Lujo ..	70
2.4.- Decreto de 13 de febrero de 1964, por el que se establece el cupo fijo para 1964 de los Impuestos sobre el Gasto y sobre el Lujo	71
2.5.- Ley de Reforma Tributaria de 11 de ju- nio de 1964	73
2.6.- Decreto 2899/1967, de 27 de noviembre por el que se introducen determinadas modificaciones en el de 29 de febrero de 1952	76
2.7.- Orden de 27 de noviembre de 1967, por la que se revisa el cupo contributivo para el quinquenio 1967-71	77
2.8.- Orden de 5 de marzo de 1970, por la - que se revisa el cupo contributivo - por los Impuestos sobre Tráfico de Em- presas y Lujo para los años 1969 y - 1970	78

2.9.- Orden de 26 de julio de 1971, por la que se revisa el cupo contributivo por los - Impuestos sobre el Tráfico de Empresas y Lujo, para los años 1971 y 1972	79
2.10.- Orden de 20 de junio de 1973, por la que se revisa el cupo contributivo por los - Impuestos sobre Tráfico de Empresas y Lujo, para los años 1973 y 1974	79
2.11.- Orden de 15 de enero de 1975, por la que se revisa el cupo contributivo por los - Impuestos sobre el Tráfico de Empresas y Lujo, para los años 1975 y 1976	80
2.12.- Orden de 23 de diciembre de 1972, por la que se revisa el cupo contributivo para el quinquenio 1972-76	80
2.13.- El Concierto Económico con Alava en cifras.	82
3.- Navarra:	84
3.1.- Ley de 8 de noviembre de 1941, por la - que se aprueba un nuevo Convenio con Navarra.	85
3.2.- Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964.	90
3.3.- Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio, por el que se fija la aportación de Navarra al sostenimiento de las cargas generales de la Nación, y se armoniza su peculiar régimen fiscal con el general del Estado	90
3.4.- El Convenio Económico con Navarra en cifras.	95

CAPITULO IV.- Elaboración de los Conciertos Económicos.

1.- Preparación	96
----------------------	----

	<u>Página</u>
1.1.- Alava	96
1.2.- Navarra	100
2.- Ejecución:	106
2.1.- Alava	106
2.2.- Navarra	109
a) Comisión Coordinadora de Impuestos Directos	109
b) Comisión Coordinadora de Impuestos Indirectos	111
c) Refundición de las dos Comisiones Coordinadoras en una sola.	114
CAPITULO V.- Criterios de interpretación y aplicación de los Concierdos Económicos.	
1.- Alava	116
2.- Navarra	118
CAPITULO VI.- El régimen fiscal de Alava.	
1.- Introducción:	125
2.- Principios generales del régimen fiscal de Alava.	126
2.1.- Facultades de la Diputación alavesa .	126
2.2.- El sistema de fuentes en el ordenamien <u>to</u> tributario alavés	132
2.3.- Interpretación de las normas tributarias	133
2.3.1.- Criterios de interpretación..	134
2.3.2.- La analogía y el acto en frau <u>de</u> de de Ley	136
2.3.3.- La interpretación y las nor <u>mas</u> que contienen un hecho im <u>ponible</u>	138

	<u>Página</u>
3.- El Impuesto: concepto y destino de lo recaudado	141
4.- El hecho imponible	141
5.- El sujeto pasivo: contribuyente y sustituto.	142
5.1.- Responsables del impuesto.	145
5.2.- Capacidad de obrar en el orden tributario y representación	148
5.3.- El domicilio fiscal	151
6.- La base imponible y la base liquidable	154
7.- Tipo de gravamen, cuota y deuda tributaria .	156
8.- Garantías de la deuda tributaria	158
9.- Extinción de la deuda tributaria	162
9.1.- El pago	162
9.2.- La compensación	166
9.3.- La condonación	168
9.4.- La insolvencia	168
9.5.- La prescripción	169
10.- Aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria	172
11.- La gestión tributaria	174
11.1.- Organos de gestión y competencia. ...	174
11.2.- Colaboración social en la gestión tributaria	176
11.3.- El derecho de consulta.	178
11.4.- El procedimiento de gestión tributaria	179
A) Iniciación y trámites .. .	180
B) Comprobación e investigación	182
C) Prueba	184
11.5.- Liquidaciones y notificación de las mismas	185

	<u>Página</u>
12.- La Inspección de los Tributos	189
13.- Las infracciones tributarias	193
13.1.- Clases de infracciones tributarias ...	194
13.2.- Las sanciones tributarias.	198
13.3.- Condonación de sanciones	200
14.- La revisión de actos en vía administrativa ..	203
14.1.- La revisión de oficio	203
14.2.- Rectificación de errores	203
14.3.- Devolución de ingresos indebidos	204
14.4.- Recursos	205
15.- La prescripción	206
15.1.- Casos de prescripción	206
15.2.- Plazos y cómputo de los mismos	207
15.3.- Interrupción de la prescripción	207
16.- La Recaudación de los Tributos	208
16.1.- El procedimiento recaudatorio en período voluntario	209
16.2.- El procedimiento recaudatorio en vía - de apremio	210
A) Iniciación	211
B) Oposición y suspensión	212
C) Embargo	213
D) Ultimación	214
17.- Vigencia y derogación	215
CAPITULO VII.- Jurado de Estimación de Alava, Evaluaciones Globales y Convenios Fiscales.	
1.- El Jurado de Estimación de Alava	218

	<u>Página</u>
1.1.- Principios rectores de la actuación del Jurado	218
A) Subsidiariedad	219
B) Competencia	219
C) Discrecionalidad	221
D) Composición mixta	222
E) Unidad	223
1.2.- Procedimiento del Jurado de Estimación de Alava	224
A) Declaración de competencia	224
B) Trámites del procedimiento	226
C) Impugnación de los acuerdos del Jurado	228
1.3.- Consideraciones finales	229
2.- El régimen de Evaluaciones Globales	231
2.1.- Composición de las Comisiones de Evaluación	232
2.2.- Nombramiento de los Comisionados	233
2.3.- Sesiones y actos de las Comisiones de Evaluación	234
2.4.- Forma de realizar las Evaluaciones ...	235
2.5.- Recursos del contribuyente	239
A) Inclusión indebida en la Evaluación Global de que se trate	240
B) Agravio absoluto	240
C) Agravio comparativo.	241
D) Aplicación indebida de los índices básicos y correctores o reglas de distribución	242

	<u>Página</u>
2.6.- Minoraciones de bases	242
2.7.- La Evaluación Global en el Impuesto - sobre los Rendimientos del Trabajo - Personal	243
2.8.- La Evaluación Global en el Impuesto - Industrial, Cuota de Beneficios	245
2.9.- Consideraciones finales	248
3.- El régimen de Convenios Fiscales:	250
3.1.- Extensión objetiva y subjetiva de los Convenios	251
3.2.- Tramitación de los Convenios:	256
A) Actuaciones previas a las solicitudes de Convenio	256
B) Elaboración de los Convenios	256
C) Ejecución de los Convenios	262
3.3.- Efectos de los Convenios	263
3.4.- Recursos del contribuyente	265
A) Inclusión indebida en el Convenio.	265
B) Cese en el ejercicio de la actividad.	266
C) Agravio absoluto	267
D) Agravio comparativo	268
E) Aplicación indebida de las reglas de distribución aprobadas en el - Convenio	269
3.5.- Consideraciones finales	270

CAPITULO VIII.- Contenido del Concierto: las clases
de impuestos que abarca el mismo.

1.- Impuestos encabezados	273
A) Impuestos encabezados revisables <u>quinquenal</u> mente	273
B) Impuestos encabezados revisables <u>bienalmen</u> te	273
2.- Impuestos concertados en forma de gestión ad- ministrativa	275
3.- Impuestos administrados y recaudados conforme al régimen común	276

CAPITULO IX.- La Contribución Territorial.

1.- Concepto	278
2.- Hecho imponible	279
3.- Sujeto pasivo	279
4.- Bases, Cuota del Tesoro Provincial y Deuda - Tributaria	280
4.1.- Bases Imponible y Liquidable	280
4.2.- Cuota del Tesoro Provincial	281
A) Bonificaciones permanentes	282
B) Bonificaciones temporales	282
4.3.- Deuda Tributaria	283
A) Recargos ordinarios	283
B) Recargos extraordinarios	283

	<u>Página</u>
5.- Las Juntas Municipales y Provincial de Estadística y Catastro	284
5.1.- La Junta Provincial	284
5.2.- Las Juntas Municipales	285
6.- Los Repartos de la Contribución Territorial ..	287
7.- La Recaudación de la Contribución Territorial.	288
8.- La Inspección de la Contribución Territorial .	289
9.- Sanciones	290
10.- Recursos	291
11.- La prescripción	292
12.- La Riqueza Rústica y Pecuaria	292
12.1.- El hecho imponible	292
A) Bienes sujetos	293
B) Bienes no sujetos	294
C) Bienes exentos	294
12.2.- La actividad ganadera	298
12.3.- El Catastro de la Riqueza Rústica y Pecuaria	300
A) Confección y conservación del Catastro	301
B) Efectos en el Reparto de las alteraciones catastrales	302
12.4.- Base Imponible	303
12.5.- Base Liquidable	305
12.6.- Rebajas y perdones.	307
12.7.- El caso de los arrendamientos.. ...	308

	<u>Página</u>
13.- La Riqueza Urbana	310
13.1.- El Hecho Imponible	310
A) Bienes sujetos	310
B) Bienes no sujetos	312
C) Bienes exentos	313
13.2.- El Registro Fiscal de bienes de natura leza urbana	317
A) Formación del Registro Fiscal	319
B) Conservación del Registro Fiscal ..	321
13.3.- Base Imponible	322
A) Producto Integro	324
B) Los coeficientes de descuento. Reglas para determinar el carácter fiscal - de los edificios	328
13.4.- Base Liquidable	330
A) Reducciones permanentes	330
B) Reducciones temporales	331
 CAPITULO X.- Impuesto sobre los Rendimientos del Tra bajo Personal.	
1.- Concepto	334
2.- Hecho Imponible	337
2.1.- Supuestos de sujeción	338
2.2.- Supuestos de no sujeción	339
2.3.- Supuestos de exención	340
A) Exenciones subjetivas	341
B) Exenciones por razón de la cuantía .	342

	<u>Página</u>
3.- Sujeto pasivo	342
A) Contribuyente	343
B) Sustituto	343
C) Responsables	345
3.1.- Clasificación de los contribuyentes ...	346
3.2.- Obligaciones formales de los contribu- yentes	346
4.- Las bases tributarias	346
4.1.- Base Imponible	347
4.2.- Base Liquidable	348
A) Reducción por cuantía	348
B) Reducción por Familia Numerosa	350
5.- Cuota tributaria	351
6.- Deuda Tributaria	352
7.- Período impositivo y devengo de las Cuotas ..	353
8.- Competencia del Jurado de Estimación	354
9.- Liquidaciones cautelares o de oficio	355
10.- Recargos	356
11.- La prescripción.	357
12.- Funcionarios, empleados particulares y asimi- lados	357
12.1.- Base Imponible	359
A) Acumulación de retribuciones	360
B) Exceso de gerencia	362
C) Bases libres de impuesto y líquidas.	362
12.2.- Base liquidable	362

	<u>Página</u>
12.3.- Cuota tributaria	363
12.4.- Deuda tributaria	363
12.5.- Gestión del Impuesto. Declaraciones.	363
13.- Profesionales	365
13.1.- Cuota Fija o Licencia Fiscal	366
A) Tarifas de la Licencia Fiscal ...	367
B) Reglas generales para la aplica-- ción de las Tarifas de la Licencia Fiscal	369
13.2.- Cuota proporcional	371
13.2.1.- Base Imponible	371
A) Régimen de Estimación ob jetiva	374
B) Régimen de Estimación di recta	376
13.2.2.- Base Liquidable	377
13.2.3.- Cuota tributaria	377
13.2.4.- Deuda tributaria	377
13.2.5.- Gestión del Impuesto. Decla raciones	378
14.- Artistas y Deportistas	380
14.1.- Sujeto pasivo	381
A) Sustituto	381
B) Responsables	381
14.2.- Domicilio o residencia	381
14.3.- Base Imponible	382
14.4.- Base Liquidable	382
14.5.- Bases libres de Impuestos y líquidas	383
14.6.- Cuota tributaria	383
14.7.- Deuda tributaria	384
14.8.- Gestión del Impuesto. Declaraciones.	384

	<u>Página</u>
15.- Remuneraciones especiales	385
15.1.- Base Imponible	386
A) Regímenes de estimación	389
B) Bases libres de Impuestos y líquidas	389
15.2.- Base Liquidable	390
15.3.- Cuota tributaria	390
15.4.- Deuda tributaria	391
15.5.- Gestión del Impuesto. Declaraciones ..	391
Anexo Documental	392

CAPITULO XI.- Impuesto sobre las Rentas del Capital.

1.- Concepto	395
2.- Hecho Imponible	397
2.1.- Rentas sujetas	397
2.2.- Rentas exentas	402
3.- Sujeto pasivo	407
A) Contribuyente	407
B) Sustituto	408
C) Responsables	409
3.1.- Obligaciones formales del contribuyente	410
4.- Las bases tributarias	412
4.1.- Base Imponible	412
4.2.- Régimen de presunciones	416
4.3.- Bases libres de impuestos y líquidas ..	418
4.4.- Base Liquidable	420

	<u>Página</u>
5.- Cuota Tributaria	421
5.1.- Bonificaciones de la cuota	421
6.- Deuda Tributaria	423
7.- Período de la imposición y devengo de las - cuotas	425
8.- Competencia del Jurado de Estimación	425
9.- La Gestión del Impuesto	426
10.- Plazo de presentación de declaraciones	427
11.- La prescripción	429
Anexo Documental	430

CAPITULO XII.- Impuesto sobre Actividades y Benefi-
cios Comerciales e Industriales.

1.- Concepto	432
2.- La Cuota Fija o Licencia Fiscal.	433
2.1.- Hecho Imponible	433
A) Actividades sujetas	434
B) Actividades no sujetas.	446
C) Actividades exentas	447
D) Régimen de presunciones	450
2.2.- Sujeto pasivo	451
A) Régimen especial de Sociedades. ...	452
2.3.- Base Imponible y Base Liquidable	453
2.4.- Cuota tributaria	453
2.5.- Deuda tributaria	455
2.6.- Bases de población	456
2.7.- Unidad de local y de industria	457

	<u>Página</u>
A) Unidad de local	457
B) Unidad de industria	459
2.8.- Reglas de simultaneidad	459
A) Ejercicio simultáneo de actividades comerciales	459
B) Ejercicio simultáneo por un mismo - fabricante de varias actividades ta rifadas	460
2.9.- Período impositivo y devengo de las - cuotas	461
2.10.-Registro y Matrícula Industrial	462
2.11.-Declaraciones de altas y bajas	465
2.12.-Liquidación de altas y bajas	466
2.13.-La recaudación del Impuesto	468
2.14.-Sanciones	468
2.15.-Inspección de la Licencia Fiscal	469
2.16.-Recursos contra las liquidaciones de - la Licencia Fiscal	470
3.- La Cuota de Beneficios	470
3.1.- Hecho imponible	470
A) Actividades sujetas	471
A) Actividades exentas	471
3.2.- Sujeto pasivo	472
3.3.- Base Imponible	473
A) Ingresos	474
B) Gastos	474
C) Compensación de pérdidas	476
3.4.- Regímenes de determinación de la Base Imponible	476

	<u>Página</u>
A) Estimación objetiva	476
B) Estimación directa	478
C) Estimación por el Jurado de Estimación	479
3.5.- Base liquidable	480
A) Reducciones de carácter general ...	480
B) Reducciones por solicitud de los interesados	482
a) Reserva para Inversiones de Exportación	482
b) Fondo de Previsión para Inversiones	483
3.6.- Cuota tributaria	483
3.7.- Deuda tributaria	484
3.8.- Período impositivo y devengo de la Cuota	485
3.9.- Inspección de la Cuota de Beneficios .	485
3.10.-Reservas contra las liquidaciones ...	485
3.11.-Prescripción	486
Anexo Documental	487

CAPITULO XIII.- Impuesto General sobre la Renta de Sociedades.

1.- Concepto	489
2.- Ambito territorial	491
3.- Aplicación y determinación de la cifra relativa de negocios	495
4.- Hecho imponible	498
5.- Sujeto pasivo	499

	<u>Página</u>
A) Sociedades residentes en España ...	499
B) Sociedades residentes en el extranjero	500
5.1.- Entidades sujetas	500
5.2.- Entidades exentas	502
6.- Base imponible	505
A) Ingresos computables	506
B) Ingresos no computables	508
C) Consideraciones sobre los ingresos.	510
D) Gastos deducibles	510
E) Gastos no deducibles	527
F) Compensación de pérdidas	530
G) Consideraciones sobre los gastos ..	531
6.1.- Sociedades integrantes de una unidad - económica	531
7.- Base Liquidable	532
7.1.- Reserva para Inversiones de Exporta-- ción	532
7.2.- Fondo de Previsión para Inversiones ..	535
8.- Cuota tributaria	547
8.1.- Bonificaciones de la cuota	548
8.2.- Beneficios fiscales	551
9.- Deuda tributaria	555
9.1.- Impuestos a cuenta	555
9.2.- Dividendos de otras Sociedades	557
9.3.- Doble imposición internacional	558
10.- Período de imposición y devengo de la cuota.	559
11.- Capital Fiscal	560

	<u>Página</u>
A) Sociedades con capital determinado.	561
B) Sociedades que no tienen capital de terminado	563
C) Entidades residentes en el extranjero que realicen negocios u operen - en territorio foral alavés	563
D) Explotaciones comerciales, industriales o extractivas de las Corporaciones Administrativas	563
E) Capital Fiscal Medio y Capital Fiscal Reducido	563
12.- Cuota mínima sobre el Capital Fiscal	564
13.- El Jurado de Estimación	568
14.- Gestión del Impuesto	571
14.1.- Obligaciones de los contribuyentes ..	571
A) Índice de Sociedades	572
B) Declaraciones	575
C) Plazos de presentación de documentos	576
14.2.- Liquidaciones	577
A) Liquidación previa	577
B) Liquidación provisional	577
C) Liquidación cautelar o de oficio .	578
D) Liquidación definitiva	578
14.3.- Garantía de la Administración	578
A) Actuación comprobatoria e inquisitiva	578
B) Responsabilidades tributarias ...	579
C) Penalidades	579
D) Recargos	581
Anexo Documental	582

CAPITULO XIV.- Impuesto General sobre Sucesiones.

1.- Concepto	584
2.- Hecho imponible.	588
2.1.- Actos sujetos	588
2.2.- Actos exentos	589
3.- Sujeto pasivo	590
A) Contribuyente	590
B) Sustituto	591
C) Responsable	591
4.- Base Imponible	592
4.1.- Adiciones al caudal hereditario	593
4.2.- Reducciones del caudal hereditario	597
4.3.- El ajuar doméstico	600
5.- Base Liquidable	601
6.- Cuota tributaria	602
6.1.- Gravamen complementario	607
7.- Derecho tributario	610
8.- Devengo del Impuesto	610
9.- Normas especiales	612
9.1.- El cónyuge superstite.	612
9.2.- Sustituciones	612
9.3.- Fidecomisos	614
9.4.- Reservas	615
9.5.- Derecho Foral	616
9.6.- Renuncia a la herencia	617
10.- Organos de gestión	618
11.- Plazos de presentación y sus prórrogas	620
12.- Liquidación del Impuesto	624
13.- Pago del Impuesto	627

	<u>Página</u>
14.- Aplazamiento y fraccionamiento de la deuda - tributaria	629
A) Aplazamiento	629
B) Fraccionamiento	632
C) Normas comunes al aplazamiento y - fraccionamiento	640
15.- Prescripción	641
16.- Deberes de colaboración en la gestión del Im- puesto	642
 CAPITULO XV.- Impuesto General sobre Transmisiones - Patrimoniales y Actos Jurídicos Docu-- mentados.	
I.- Impuesto de transmisiones Patrimoniales INTER VI- VOS.	
1.- Concepto	646
2.- Hecho imponible.	648
A) Actos sujetos	648
B) Actos no sujetos	650
C) Actos exentos	651
2.1.- Disposiciones generales referentes al hecho imponible	652
2.2.- La ineficacia jurídica del hecho impo- nible	654
3.- Sujeto pasivo	656
3.1.- Contribuyente	656
3.2.- Responsables	658

	<u>Página</u>
A) Responsables solidarios	659
B) Responsables subsidiarios	659
4.- Base Imponible	660
4.1.- Transmisiones	661
4.2.- Derechos Reales	664
4.3.- Préstamos	669
4.4.- Fianzas	670
4.5.- Expedientes de dominio	670
4.6.- Arrendamientos	670
4.7.- Pensiones	671
4.8.- Concesiones administrativas	672
4.9.- Sociedades	674
5.- Base Liquidable	677
6.- Cuota tributaria	682
A) Transmisiones	682
B) Derechos Reales	684
C) Préstamos	685
D) Fianzas	685
E) Expedientes de dominio	685
F) Arrendamientos	686
G) Pensiones	687
H) Concesiones administrativas	687
I) Sociedades	687
6.1.- Supuestos en los que se aplican las - Tarifas de Sucesiones	687
7.- Deuda tributaria	689
8.- Devengo del Impuesto	689

	<u>Página</u>
9.- Normas especiales	690
9.1.- Transmisiones onerosas	691
9.2.- Transmisiones lucrativas	696
II.- Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados.	
10.- Concepto	698
11.- Hecho imponible	700
A) Documentos sujetos	700
B) Documentos no sujetos	702
C) Documentos exentos	702
12.- Sujetos pasivos	705
A) Reducciones y actuaciones jurisdiccionales	705
B) Documentos Administrativos	705
C) Anotaciones preventivas	705
D) Documentos notariales e intervenidos por - Corredores Oficiales de Comercio	705
E) Letras de cambio y demás documentos de gi- ro	705
13.- Base Imponible	706
A) Resoluciones y actuaciones jurisdiccionales	706
B) Documentos administrativos	707
C) Anotaciones preventivas	707
D) Documentos notariales e intervenidos por - Corredores Oficiales de Comercio	708
E) Letras de cambio y demás documentos de gi- ro	708
14.- Base Liquidable	709

	<u>Página</u>
15.- Cuota tributaria	710
A) Resoluciones y actuaciones jurisdiccionales	710
B) Documentos administrativos	710
C) Anotaciones preventivas	711
D) Documentos notariales e intervenidos por Corredores Oficiales de Comercio.	711
E) Letras de cambio y demás documentos de giro	712
16.- Deuda tributaria	713
17.- Devengo del Impuesto	713
III.- Normas comunes a los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales INTER VIVOS y Actos Jurídicos Documentados.	
18.- Organos de gestión	713
19.- Plazos de presentación	716
20.- Liquidación del Impuesto	719
21.- Pago del Impuesto	721
22.- Prescripción	723
23.- Deberes de colaboración en la gestión del Impuesto	723
IV.- Normas comunes a los Impuestos de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	
24.- Garantías de la deuda tributaria	727
25.- Compensación de deudas tributarias	727
26.- Los beneficios fiscales	728

	<u>Página</u>
27.- Comprobación de valores	729
28.- Inspección e Investigación de los Impuestos	734
29.- Infracciones y sanciones tributarias	738
29.1.- Infracciones y sanciones	738
29.2.- Infracción de los deberes de colaboración	743
29.3.- Condonación de sanciones	747
29.4.- Disposiciones comunes en materia de infracciones y sanciones	748
30.- Revisión de actos	749
A) Revisión de oficio	749
B) Rectificación de errores	750
C) Devolución de ingresos indebidos	750
D) Recursos	752
Anexo Documental	753
 CAPITULO XVI.- Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.	
1.- Concepto	758
2.- Hecho imponible	760
2.1.- Operaciones sujetas	760
2.2.- Operaciones no sujetas	765
2.3.- Operaciones exentas	766
A) Exenciones de política social. ...	766
B) Exenciones de política económica..	771
C) Exenciones por razones técnicas ..	772

	<u>Página</u>
2.4.- Operaciones bonificadas	773
2.5.- Reconocimiento y aplicación de las <u>exen</u> ciones y bonificaciones	774
3.- Sujeto pasivo	775
3.1.- Repercusión del Impuesto	779
A) Casos en que no puede repercutirse - el Impuesto	781
B) La repercusión en el caso de los <u>con</u> tratos administrativos	782
3.2.- Obligaciones formales del contribuyente	783
3.3.- Derechos del contribuyente a las <u>devolu</u> ciones	788
A) Casos especiales de devolución	788
B) Requisitos para la devolución	789
C) Procedimiento de la devolución	789
4.- Las bases tributarias	789
5.- La cuota tributaria	792
6.- Exacción del Impuesto	793
6.1.- Autoliquidación e ingreso mediante de-- claración-liquidación	794
6.2.- Autoliquidación e ingreso mediante efec <u>to</u> tos timbrados o máquinas de timbrar ...	797
6.3.- Autoliquidación e ingreso mediante <u>reten</u> ción	798
6.4.- Régimen de estimación objetiva	801
6.5.- Actos de inspección	801
7.- Gestión e Inspección del Impuesto	802
8.- Infracciones y Sanciones tributarias	805
9.- Tributación de las distintas operaciones <u>suje</u> tas.	806

	<u>Página</u>
9.1.- Operaciones realizadas por los fabricantes o industriales	806
A) Ventas, suministros, entregas o transmisiones por precio en general	806
B) Ventas o entregas en consignación, - en depósito y a prueba o ensayo ...	807
C) Régimen de las entregas a establecimientos propios y de las operaciones realizadas por estos	807
D) Operaciones de canje y permuta	808
E) Ventas, suministros y entregas de cemento, cerámica, vidrio, bandajes y electricidad	808
F) Adquisición de productos naturales .	809
G) Ventas, suministros y demás entregas o transmisiones por medio de comerciantes	809
H) Ventas especiales	810
I) Ventas de bienes, artículos o productos previamente adquiridos y no transformados	811
9.2.- Operaciones realizadas por los comerciantes mayoristas	811
A) - Ventas, suministros, entregas y - transmisiones por precio	811
B) Adquisiciones de productos naturales	811
C) Otras operaciones	812
9.3.- Exportaciones	812
9.4.- Ejecución de obra	814
9.5.- Arrendamiento de bienes	814

	<u>Página</u>
9.6.- Servicios en general	816
9.7.- Servicios de agencia y mediación en general	817
9.8.- Servicios y operaciones típicas de las - Empresas bancarias e instituciones de - crédito y ahorro	818
A) Operaciones de préstamo y crédito ...	819
B) Operaciones de depósito y otras	821
C) Operaciones de depósito irregular y - otras	822
9.9.- Operaciones de seguro y capitalización .	822
9.10.- Publicidad	823
9.11.- Hostelería, restaurantes y acampamentos.	824
9.12.- Espectáculos públicos	825
Anexo Documental	827

CAPITULO XVII.- Impuesto sobre el Lujo.

1.- Concepto	828
2.- Hecho imponible	829
2.1.- Actos sujetos	829
A) Adquisiciones interiores o mediante - importación de un producto en régimen especial: tabaco	829
B) Adquisiciones interiores o mediante - importación de determinados bienes ..	829
C) Tenencia y Disfrute	830
D) Utilización de determinados servicios	830

	<u>Página</u>
2.2.- Actos no sujetos	831
2.3.- Actos exentos	834
2.4.- Devengo del Impuesto y ámbito territorial	836
A) En las adquisiciones	836
B) En la Tenencia y Disfrute	837
C) En los servicios	838
3.- Sujeto pasivo	838
A) Contribuyente	838
B) Sustituto	839
C) Responsables	840
3.1.- Repercusión del Impuesto	842
3.2.- Deducción del Impuesto	842
3.3.- Obligaciones formales del contribuyen te	843
A) Obligaciones de los fabricantes y almacenistas sujetos a gravamen en origen	843
B) Obligaciones de los comerciantes e industriales sujetos a gravamen en destino	845
C) Obligaciones de las salas de subas tas, exposiciones y galerías	846
D) Presentación de declaraciones-li-- quidaciones	848
3.4.- Derechos del contribuyente a las devo luciones	849
A) Casos especiales de devolución ...	849
B) Requisitos para la devolución ...	849
C) Procedimiento de la devolución ...	850

	<u>Página</u>
4.- Las bases tributarias	850
4.1.- La base imponible	850
A) Adquisiciones	850
B) Tenencia y Disfrute	852
C) Servicios	853
4.2.- La base liquidable	853
5.- La cuota tributaria	855
6.- Exacción del Impuesto	856
7.- Gestión e Inspección del Impuesto	857
8.- Infracciones y sanciones tributarias.	859
9.- Tributación de las distintas operaciones suje- tas	860
9.1.- Adquisiciones interiores o mediante im- portación de tabaco	860
9.2.- Adquisiciones interiores o mediante im- portación de los siguientes bienes. ...	861
A) Vehículos de tracción mecánica	861
B) Accesorios de vehículos y remolques.	866
C) Navegación marítima y aérea	866
D) Artículos para juego y deporte.. ...	868
E) Escopetas, armas de fuego y cartuche- ría	868
F) Joyería, platería, bisutería y relo- jería	869
G) Antigüedades	870
H) Instrumentos y aparatos musicales ..	870
I) Objetos artísticos y de adorno	871
J) Marroquinería, estuchería y artícu- los de viaje	873

	<u>Página</u>
K) Alfombras, tapices y decoración ...	874
L) Peletería y confecciones especiales	874
M) Juguetes	875
N) Perfumería, cosméticos, artículos y aparatos de tocador	875
O) Aparatos y artículos domésticos ...	876
P) Artículos varios	876
Q) Bebidas, condimentos y otros preparados	878
9.3.- Tenencia y disfrute de:	879
A) Tenencia y Disfrute de aviones y <u>em</u> barcaciones	879
B) Tenencia y Disfrute de coches de <u>tu</u> rismo	880
C) Tenencia y Disfrute de palacios, <u>ho</u> teles particulares o "chalets" ...	884
D) Tenencia y Disfrute de vedados y -acotados de caza	885
9.4.- Utilización de los siguientes servicios	886
A) Viajes en coche-cama o en coche-sa-lón	886
B) Consumiciones	887
C) Cuotas de entradas	887
Anexo Documental	888

CAPITULO XVIII.- Los Impuestos Especiales.

1.- Concepto	890
2.- Impuestos sobre la cerveza y bebidas refres-cantes	890

	<u>Página</u>
2.1.- Hecho imponible	890
A) Actos sujetos	890
B) Actos no sujetos	891
C) Actos exentos	891
2.2.- Sujetos pasivos	891
2.3.- Base Imponible	892
2.4.- Cuota tributaria	893
3.- Impuesto sobre el Uso del Teléfono	893
3.1.- Hecho imponible	893
3.2.- Sujetos pasivos	894
3.3.- Base imponible	894
3.4.- Cuota tributaria	894
 CAPITULO XIX.- El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.	
1.- La situación de este Impuesto dentro del Con- cierto	895
 CAPITULO XX.- El régimen fiscal de Navarra.	
1.- Facultades de la Diputación navarra	899
2.- Facultades del Estado	908
3.- Imposibilidad de alterar unilateralmente el - Convenio	909
4.- La armonización fiscal	910
5.- Vigencia y derogación del Convenio	911
6.- Contenido del Convenio: las clases de impues- tos que abarca el mismo	913

CAPITULO XXI.- Los impuestos a cuenta en el régimen
tributario navarro.

1.- Contribución Territorial Rústica y Pecuaria .	915
2.- Contribución Territorial Urbana	916
3.- Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo - Personal	917
A) Rendimientos que tributan a la Diputación de Navarra	917
B) Rendimientos que tributan exclusivamente - al Estado	917
C) Rendimientos que pueden tributar a la Dipu- tación de Navarra o al Estado	917
D) Rendimientos que tributan en función del - domicilio	918
3.1.- Sujetos pasivos	920
A) Funcionarios, empleados y trabajado- res en general	920
B) Profesionales	921
C) Artistas	922
D) Remuneraciones especiales	923
3.2.- Base Imponible	923
A) Funcionarios, empleados y trabajado- res en general	923
B) Profesionales	924
C) Artistas	926
D) Remuneraciones especiales	927
3.3.- Base Liquidable	928
3.4.- Cuota tributaria	929

	<u>Página</u>
4.- Impuesto sobre las Rentas del Capital	930
A) Tributación de los dividendos	930
B) Tributación de los intereses de la - Deuda Pública	930
C) Tributación de los intereses y primas de amortización de obligaciones ...	930
D) Tributación de las deudas y obliga-- ciones extranjeras	932
E) Tributación de los intereses de los - préstamos	932
F) Tributación del arrendamiento de mi- nas	933
G) Tributación de los demás rendimien- tos sujetos al Impuesto	933
4.1.- Sujetos pasivos	934
4.2.- Base Imponible	935
A) Dividendos	936
B) Intereses y primas de amortización.	937
C) Arrendamiento de minas	939
D) Rendimientos de la propiedad inte-- lectual	939
E) Rendimientos de la propiedad indus- trial	939
F) Rendimientos de los contratos de - asistencia técnica	940
G) Traspasos de negocios y locales ...	940
4.3.- Base Liquidable	941
4.4.- Cuota Tributaria	941

	<u>Página</u>
5.- Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales	942
5.1.- Cuota Fija	942
5.2.- Cuota de Beneficios	945
A) Sujeto pasivo	946
B) Base Imponible	946
B.1) Reglas para determinar los ingresos	947
B.2) Reglas para determinar los gastos.	947
B.3) Compensación de pérdidas	952
C) Base Liquidable	952
D) Cuota Tributaria	956
Anexo Documental	957
 CAPITULO XXII.- Los Impuestos Generales en el régimen tributario navarro.	
1.- Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas	960
1.1.- Normas del Convenio	960
A) La condición foral de las personas físicas	960
B) Contribuyentes de régimen común que adquieren la vecindad navarra	965
C) Contribuyentes que han de tributar según el régimen común	967
D) Discrepancias sobre el régimen que debe aplicarse	969

	<u>Página</u>
E) Discrepancias respecto a la domiciliación de los contribuyentes	969
F) Normas de cooperación entre el Estado y la Diputación	970
1.2.- Normas de la Diputación	970
A) Obligación de contribuir	971
B) Base Imponible	971
C) Base Liquidable	971
D) Cuota tributaria	971
E) Desgravación	972
a) Desgravación por trabajo	972
b) Desgravación por familia	973
F) Deducciones	973
G) Doble Imposición internacional	974
H) Liquidaciones	974
2.- Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas	976
2.1.- Normas del Convenio	976
A) La condición foral de las personas jurídicas	976
B) Sociedades domiciliadas en Navarra ...	979
C) Sociedades domiciliadas en territorio común	981
D) Sociedades domiciliadas en Navarra o - en territorio común que poseen en el - otro fincas rústicas o urbanas, explotaciones de diversas clases, fábricas, talleres, almacenes, tiendas y demás - dependencias	982

	<u>Página</u>
E) Influencia del capital en la tributación de las Sociedades	983
F) Procedimiento de liquidación	985
G) Inspección del Impuesto	986
H) Gravamen Especial del 4%	987
2.2.- Normas de la Diputación Foral de Navarra.	988
A) Exenciones	988
B) Base Imponible	989
a) Ingresos computables	989
b) Ingresos no computables	990
c) Gastos deducibles	990
d) Gastos no deducibles	994
e) Compensación de pérdidas	996
C) Regímenes para la determinación de la B.I.	996
D) Base Liquidable	997
E) Cuota tributaria	1.000
F) Deducciones y bonificaciones.	1.000
G) Recargos	1.002
3.- Impuesto General sobre las Sucesiones	1.002
3.1.- Normas del Convenio	1.002
A) Sucesiones en que el causante es de - condición navarra	1.002
B) Transmisiones MORTIS CAUSA de bienes - inmuebles	1.003
C) Transmisiones MORTIS CAUSA de bienes - muebles	1.003

	<u>Página</u>
D) Pérdida de la nacionalidad española ...	1.004
E) Normas de liquidación	1.004
F) Gravamen complementario destinado al - Fondo Nacional de Asistencia Social ...	1.004
3.2.- Normas de la Diputación Foral de Navarra .	1.005
3.2.1.- Impuesto sobre Sucesiones	1.005
A) Tarifas del Impuesto	1.005
B) Gravamen especial para aplicacio <u>n</u> nes sociales	1.012
3.2.2.- Impuesto sobre los Bienes de las - Personas Jurídicas	1.014
A) Sujeto pasivo	1.014
B) Base Imponible	1.014
C) Devengo del Impuesto	1.015
D) Cuota tributaria	1.015
Anexo Documental	1.016
 CAPITULO XXIII.- Los Impuestos Indirectos en el régimen tributario navarro.	
1.- Impuesto General sobre Transmisiones Patrimonia-- les y Actos Jurídicos Documentados	1.059
1.1.- Impuesto General sobre Transmisiones Patri- moniales	1.059
A) Normas del Convenio	1.059
a) Bienes inmuebles	1.059
b) Bienes muebles	1.060

	<u>Página</u>
c) Sociedades	1.061
d) Obligaciones hipotecarias.	1.062
e) Donaciones	1.062
f) Transmisiones de efectos públicos y otros títulos	1.063
g) Arrendamientos urbanos	1.063
B) Normas de la Diputación Foral de Nava rra	1.063
a) Acciones	1.064
b) Adjudicaciones	1.065
c) Amortizaciones de embargos y se-- cuestros	1.065
d) Anticresis	1.065
e) Arrendamientos	1.066
f) Beneficencia e Instrucción	1.067
g) Censos	1.068
h) Cesiones	1.068
i) Compraventa	1.069
j) Concesiones administrativas	1.069
k) Contratos de suministro	1.070
l) Derechos Reales	1.070
II) Expropiación forzosa	1.070
m) Fianzas	1.071
n) Hipotecas	1.071
ñ) Informaciones	1.072
o) Minas	1.072
p) Muebles	1.072
q) Obligaciones	1.074
r) Permutas	1.074

	<u>Página</u>
s) Pensiones	1.074
t) Prendas	1.075
u) Préstamos y depósitos	1.075
v) Retroventas	1.075
w) Servidumbres.	1.077
x) Sociedades	1.077
y) Transmisiones litigiosas.	1.077
z) Traspasos de locales de negocio..	1.078
1.2.- Actos Jurídicos Documentados	1.078
A) Normas del Convenio	1.078
a) Resoluciones jurisdiccionales ...	1.078
b) Certificaciones, concesiones, -- autorizaciones y licencias	1.078
c) Anotaciones preventivas	1.079
d) Documentos notariales	1.079
e) Documentos mercantiles	1.079
B) Normas de la Diputación Foral de Nava rra	1.079
a) Sujeto pasivo y responsable del - tributo	1.080
b) Base Imponible	1.080
c) Tarifa del Impuesto	1.081
1.3.- Impuesto sobre el Aumento de Valor de - los Terrenos Rústicos y Urbanos.	1.084
A) Hecho Imponible	1.084
B) Sujeto pasivo	1.085
C) Base Imponible	1.085
D) Base Liquidable	1.086

	<u>Página</u>
E) Cuota tributaria	1.086
F) Comisión de Fijación de Valores Me-- dios	1.087
G) Jurado de Estimación del Impuesto so bre el Aumento del Valor de los Te-- rrenos Rústicos y Urbanos	1.088
2.- Impuesto General sobre el Tráfico de las Em-- presas	1.089
2.1.- Normas del Convenio	1.089
A) Ventas de fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas	1.089
B) Ejecuciones de obra	1.089
C) Arrendamientos	1.090
D) Operaciones bancarias	1.090
E) Operaciones de seguro y capitaliza-- ción	1.090
F) Servicios de transporte	1.090
G) Publicidad	1.090
H) Servicios de hostelería, restaurante y acampamento	1.091
I) Espectáculos	1.091
J) Suministros de Electricidad.	1.091
K) Productos naturales	1.091
L) Exportaciones	1.091
M) Autoconsumo	1.091
N) Operaciones integradas	1.092
2.2.- Normas de la Diputación Foral de Navarra	1.092
A) Operaciones realizadas por los fabri cantes, industriales y comerciantes mayoristas	1.093

	<u>Página</u>
B) Exportaciones	1.094
C) Ejecución de obra	1.095
D) Arrendamiento de bienes y servi-- cios	1.095
E) Agencias de viajes, Agencias me-- diadoras de transporte y Agencias mediadoras de publicidad	1.095
F) Servicio y operaciones típicas de las Empresas bancarias, de crédi-- to y ahorro	1.096
G) Operaciones de seguro y capitali-- zación	1.098
H) Transportes terrestres, fluviales y aéreos interiores	1.098
I) Publicidad	1.099
J) Hostelería	1.099
K) Espectáculos públicos.	1.100
L) Electricidad	1.100
2.3.- Recargos sobre el I.G.T.E.	1.101
3.- Impuesto sobre el Lujo	1.102
3.1.- Normas del Convenio.	1.102
a) Impuesto sobre el tabaco	1.103
b) Impuesto sobre la tenencia y - disfrute de automóviles	1.103
c) Impuesto sobre tenencia y dis- frute de inmuebles de recreo .	1.103
d) Cuotas de entradas	1.103
3.2.- Normas de la Diputación Foral de Na- varra	1.103

	<u>Página</u>
A) Adquisiciones en general	1.104
a) vehículos de tracción mecánica ..	1.104
b) Accesorios de vehículos y remil-- ques	1.104
c) Navegación marítima y aérea	1.104
d) Artículos para juego y deporte ..	1.105
e) Escopetas, armas de fuego y cartu- chería	1.106
f) Joyería, platería, bisutería y re- lojería	1.106
g) Antigüedades	1.106
h) Instrumentos y aparatos musicales	1.107
i) Objetos artísticos y de adorno ..	1.107
j) Marroquinería, estuchería y artí- culos de viaje	1.107
k) Alfombras, tapices y decoración .	1.107
l) Peletería y confecciones especia- les	1.108
m) Juguetes	1.108
n) Perfumería, cosméticos, artículos y aparatos de tocador	1.108
o) Aparatos y artículos domésticos .	1.110
p) Artículos varios	1.110
q) Bebidas, condimentos y otros pre- parados	1.111
B) Tenencia y Disfrute	1.111
a) Aviones de turismo y embarcacio-- nes de recreo con motor	1.111
b) Automóviles	1.112

	<u>Página</u>
c) Palacios, hoteles particulares o chalets	1.113
d) Vedados y acotados de caza y palomeras	1.113
C) Servicios (Cuotas de entrada)	1.114
4.- Impuestos especiales	1.114
4.1.- Normas del Convenio	1.114
a) Impuesto sobre el uso del teléfono	1.115
b) Impuestos sobre la fabricación del alcohol, azúcar, achicoria, cerveza y bebidas refrescantes .	1.115
c) Impuesto sobre el petróleo y sus derivados	1.115
4.2.- Normas de la Diputación Foral de Navarra	1.115
A) Impuesto sobre la fabricación del alcohol	1.115
B) Impuesto de compensación de precios de alcoholes industriales	1.119
C) Impuesto sobre la fabricación del azúcar	1.120
D) Impuesto sobre la fabricación de achicoria	1.121
E) Impuesto sobre la cerveza y bebidas refrescantes	1.122
F) Impuesto sobre el uso del teléfono.	1.124
5.- Recargo sobre los Impuestos Especiales de Fabricación	1.124

	<u>Página</u>
6.- Tasas Fiscales	1.125
7.- Cánón de compensación de precios de papel prensa	1.127
Anexo Documental	1.129

CAPITULO XXIV.- Los Jurados Tributarios en Navarra.

1.- Introducción.	1.137
2.- Jurado Tributario de Impuestos Directos	1.137
A) Composición	1.137
B) Competencia	1.139
C) Procedimiento	1.140
D) Recursos	1.143
3.- Jurado Tributario de Impuestos Indirectos. ...	1.144
A) Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	1.145
B) Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas	1.146
C) Impuesto sobre el Lujo	1.147
D) Impuestos Especiales	1.149

CAPITULO XXV.- Régimen fiscal de Cooperativas en Navarra.

1.- Cooperativas protegidas	1.150
A) Tratamiento fiscal de las Cooperativas protegidas	1.152

	<u>Página</u>
a) Impuesto sobre las Rentas del <u>Cap</u> ital	1.152
b) Impuesto Industrial	1.153
c) Impuesto General sobre la Renta de Sociedades	1.153
d) Impuesto sobre Transmisiones Patri trimoniales y Actos Jurídicos Docu mentados	1.154
e) Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas	1.155
B) Aplicación de los beneficios fiscales	1.155
C) Pérdida de los beneficios fiscales ..	1.155
a) Para las Cooperativas del Campo ..	1.156
b) Para las Cooperativas de Producción Industrial	1.157
c) Para las Cooperativas de Consumo ..	1.157
d) Para las Cooperativas de Viviendas	1.157
e) Para las Cooperativas de Crédito .	1.157
2.- Cooperativas no protegidas	1.158
A) Impuesto sobre las Rentas del Capital	1.158
B) Impuesto General sobre la Renta de <u>So</u> ciedades	1.159
3.- Registro Fiscal de Cooperativas	1.160
Abreviaturas que se han utilizado	1.161
Jurisprudencia	1.164
Bibliografía	1.166
Indice	1.210